

TRATADO DE PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS

Director

DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES

Prólogo

EDUARDO BARRACHINA JUAN

(Docente y Magistrado Español)

Autores

**DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES, CESAR GAMBA VALEGA, OSCAR AGÜERO AGUILAR,
DANIEL VILLAVICENCIO EYZAGUIRRE, ALBERTO PACCI CARDENAS, JORGE SARMIENTO
DIAZ, ANGEL AUGUSTO VIVANCO ORTIZ, RICARDO OCHOA MARTINEZ, MORITZ
ABRAMOVITZ JUSKIEVICZ, JUAN CARLOS OPPE DELGADO, DANTE CAMUS GRAHAM, JOSE
ANTENOR ESCALANTE GONZALES**

GRIJLEY

2008

AUTORES

DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES

Doctor © de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú
Investigación Post doctoral en la Universidad de Cádiz
Master de Derecho Empresarial de la Universidad de Lima
Maestría de Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona
Docente de Postgrado de Derecho Tributario y Empresarial
Abogado de la Universidad Inca Gracilazo de la Vega

CESAR GAMBA VALEGA

Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid
Master en Tributación / Asesoría Fiscal del Centro de Estudios Financieros de España
Docente de Postgrado de Derecho Tributario
Abogado de la Universidad de Lima

OSCAR AGÜERO AGUILAR

Maestría de Derecho Tributario de la PUCP
Contador Público Colegiado

DANIEL VILLAVICENCIO EYZAGUIRRE

Master en Asesoría Fiscal Internacional de la Fundación Universitaria San Pablo de España
Docente de Postgrado de Derecho Tributario
Docente del Programa de Derecho Tributario del Centro Cultural de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Contador Público Colegiado de la Universidad Ricardo Palma

ALBERTO PACCI CARDENAS

Doctorado de Derecho de la UPT
Maestría en Civil y Comercial de la UPT
Docente de Derecho Tributario de la UPT y UNJBG
Abogado de la UPT de Tacna

JORGE SARMIENTO DIAZ

Maestría en Derecho Tributario por la Universidad de Barcelona
Docente de Derecho Tributario y Empresarial
Abogado de la ULIMA

ANGEL AUGUSTO VIVANCO ORTIZ

Procurador adjunto MEF.

Magíster en Derecho civil y comercial por la UNMSM.

Estudios concluidos de Doctorado en Derecho por la UNMSM.

Estudios de Post grado en Derecho Tributario en la UCLM, Toledo-España.

Docente en la Facultad de Derecho de la Universidad Wiener.

Ex docente en las facultades de Derecho y de Administración de empresas de la UNMSM.

Ex docente visitante en la Escuela de Post grado de la UEVAL-Huanuco.

RICARDO OCHOA MARTINEZ

Abogado de la PUCP

MORITZ ABRAMOVITZ JUSKIEVICZ

Abogado de la ULIMA (Summa Cum Laude)

JUAN CARLOS OPPE DELGADO

Maestría de Tributación y Política Fiscal de la ULIMA

Abogado de la UCSM de Arequipa

DANTE CAMUS GRAHAM

Candidato a Doctor en Derecho de la UNMSM

Master en Tributación y Política Fiscal de la UNMSM

Docente de Postgrado de Derecho Financiero, Tributario y Empresarial

Docente de Centro de Extensión Universitaria de la UNMSM

Abogado de la Universidad Particular San Martín de Porres

JOSE ANTENOR ESCALANTE GONZALES

Doctorado en Derecho UNMSM

Maestría de Derecho Constitucional de la PUCP

Abogado de la PUCP

TRATADO DE PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS

ÍNDICE

PRÓLOGO

Dr. Eduardo Barrachina Juan

INTRODUCCION

Daniel Yacolca

PRIMERA PARTE

ASPECTOS GENERALES: DOCTRINA

CAPÍTULO I : Aproximación al Derecho Procedimental y Procesal Tributario (Daniel Yacolca).

CAPÍTULO II : Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios (César Gamba).

SEGUNDA PARTE

LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

ASPECTOS GENERALES (Dante Camus)

CAPÍTULO III : Procedimiento de Fiscalización Tributaria (Oscar Agüero y Daniel Villavicencio).

CAPÍTULO IV : El Procedimiento de Cobranza Coactiva (Dante Camus)

CAPÍTULO V : El Procedimiento Contencioso Tributario

Sub – Capítulo I : Aspectos generales (Alberto Pacci Cardenas)

Sub – Capítulo II : La Reclamación (Jorge Sarmiento)

Sub – Capítulo III : La Apelación y Queja (Jorge Sarmiento)

Sub – Capítulo IV : La suspensión de la ejecución de la deuda tributaria sin pago previo de la misma, como consecuencia de la presentación del recurso de reclamación (**Ángel Vivanco Ortiz**)

CAPÍTULO VI : **Procedimientos No Contenciosos**

Sub – Capítulo I : Aspectos Generales (**Ricardo Ochoa**)

Sub – Capítulo II : Vinculados a la determinación de la obligación tributaria(**Ricardo Ochoa**)

Sub – Capítulo III : No vinculados a la determinación de la obligación tributaria (**Ricardo Ochoa y Moritz Abramovitz**)

TERCERA PARTE
LOS PROCESOS TRIBUTARIOS

CAPÍTULO VII : **El Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria (**Juan Carlos Oppe**).**

CAPÍTULO VIII : **El Proceso Penal Tributario (**Dante Camus Graham**).**

CAPÍTULO IX : **Los Procesos Constitucionales en materia tributaria (**Antenor José Escalante Gonzáles**).**

PROLOGO (Primera Edición)

Es una gran satisfacción para mí, atender la petición que me han hecho los autores de este libro, para que lo prologue.

La publicación de un libro siempre debe ser motivo de alegría. Pero cuando se trata de un libro jurídico, que versa sobre cuestiones tan complejas como las que hacen referencia a los Procesos y Procedimientos Tributarios, debe celebrarse aun más.

No voy a ocultar la relación de amistad que me une con los autores y que ahora se complementa con la admiración y respeto por el trabajo, esfuerzo y dedicación que representa esta obra. El resultado de su trabajo ha dado como resultado una herramienta muy útil para los juristas que amamos al Derecho Tributario, tanto los que se dedican a la noble función docente, como quienes diariamente y de una forma viva, convertimos la norma jurídica en un elemento práctico, fundamento justificativo en la resolución de numerosas controversias jurídicas.

La especial cualificación profesional de los autores, ha permitido unir la investigación, la docencia y la práctica. Tres requisitos imprescindibles que se fundamentan en la difícil combinación de unir la teoría jurídica con la práctica del Derecho, para de ese modo, elevar el pensamiento jurídico a la cima de la realidad tributaria. Esto es lo importante. Esta es la característica que debe siempre adornar toda obra científica, como exponente máximo del análisis del Derecho para convertirlo en la senda que debe seguir el profesional del Derecho Tributario, para recorrer con éxito el complicado camino de la relación jurídico tributaria, desde su nacimiento hasta su extinción.

El procedimiento, como cauce legal donde se manifiesta el Derecho sustantivo o material, forma parte de la relación jurídica, que une al contribuyente con la Administración Tributaria. En ocasiones se olvida la trascendencia tan grande que tiene el mismo. Por eso tiene mucha importancia esta obra, por cuanto destaca, de forma detallada, todos los aspectos que se refieren al Derecho Procesal Tributario.

En España y en los demás Estados que forman parte de la Unión Europea, la aplicación de los tributos se desarrolla a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y sancionador, previstos en las leyes, así como en el posterior procedimiento jurisdiccional, contencioso-administrativo.

A pesar de la unión política, social y económica que cada vez es más amplia, todavía estamos muy lejos de haber llegado a la meta soñada de tener un Derecho Tributario común para toda Europa. Ni siquiera hay un solo procedimiento tributario que pueda servir de punto de partida para un posterior desarrollo del principio de armonización de las distintas legislaciones. Quizá la dificultad de adaptar determinados principios y conceptos a cada uno de los Estados miembros, ha provocado el retraso considerable que tenemos en esta materia. Los Estados miembros siguen ostentando plena soberanía fiscal dentro de sus fronteras, lo que les permite regular las relaciones jurídicas de forma autónoma e independiente, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues la Sexta Directiva es de aplicación obligatoria en todo el territorio europeo.

Deseo destacar la obligación que todos los juristas tenemos de defender el Derecho, como norma suprema que regula la convivencia humana. El Derecho que permite la erradicación de cualquier manifestación de violencia en la resolución de las discrepancias tanto públicas como privadas. En el Derecho material o sustantivo es donde el Estado ejerce el poder tributario en la ordenación de los tributos, que debe manifestarse de forma pacífica, ordenada y armónica. Pero en el procedimiento es donde aparece el equilibrio entre las potestades administrativas y los derechos y garantías de los contribuyentes. El procedimiento permite canalizar una serie de derechos y deberes que deben manifestarse de una forma predeterminada legalmente, observar unos plazos, ajustarse a unas formalidades. Ello significa que en el procedimiento también permite manifestarse algo que pronto se olvida, como es, el respeto a los derechos fundamentales de la persona, del ciudadano, del contribuyente. Es el ciudadano el destinatario de la labor legislativa, o mejor dicho, él es el único y exclusivo destinatario en términos constitucionales. El contribuyente, por adquirir esta condición, no puede ser despojado de la protección constitucional por el hecho de mantener una relación jurídica con la Administración Tributaria. De ahí, que las garantías constitucionales deban completar de forma eficaz los derechos del contribuyente, cuando se encuentre inmerso en un procedimiento tributario, que no puede ser excepción al ámbito de las potestades y privilegios de la Administración Tributaria.

En el Derecho Tributario europeo todavía aparecen prerrogativas administrativas, privilegios, exorbitancias, posiciones dominantes, situaciones procesales de ventaja, quizá como resultado de siglos de absolutismo político, que representan un cierto desequilibrio entre los derechos y deberes de los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria. La denominada potestad de imperio de la que brotan, como si de una fuente caudalosa se tratara, esas prerrogativas o potestades administrativas, se quieren justificar, en pleno siglo XXI, en una razón de interés colectivo que representa la Administración Tributaria. Es cierto que algunas potestades deben conservarse para una correcta y eficaz actuación administrativa, pero otras, como las denominadas autotutela declarativa y la ejecutiva, carecen de sentido en la actualidad, porque rompen el equilibrio que debe existir siempre entre esas potestades y el debido respeto a los derechos de los contribuyentes. Ese desequilibrio puede suponer y de hecho supone, un alejamiento de la idea de justicia que siempre debe presidir las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Como se ha dicho anteriormente, el procedimiento es un aspecto importante en la relación jurídica tributaria, que debe respetar siempre los principios de seguridad jurídica, intervención mínima y necesidad preventivo-general y preventivo-especial, a los que cabría añadir la necesidad de que en todo momento el procedimiento tributario aparezca rodeado de las garantías constitucionalmente exigibles, lo que únicamente ocurre a partir del momento en que interviene el órgano judicial tomando las riendas del proceso.

Cualquier otra interpretación permanecería, por el contrario, anclada en el entendimiento del procedimiento como un instituto de naturaleza exclusivamente procesal, ritual, formal que ignoraría, con ello, la esencia sustantiva del mismo como instrumento a través del cual se manifiesta la potestad tributaria por parte del Estado, pero al mismo tiempo compartida por esos derechos del contribuyente.

El Estado, en el momento de ejercicio de la potestad tributaria estatal, es plenamente soberano, no teniendo más límite que el procedente de la norma constitucional. Pero en cuanto interviene en el procedimiento tributario, por medio de la Administración Tributaria, debe respetar determinados derechos fundamentales del contribuyente. Por eso se aludía con anterioridad a los derechos y deberes que afectan a los sujetos que intervienen en dicha relación jurídica tributaria, no siempre como carga o imposición al contribuyente.

La Constitución Española, dispone en el apartado 1) del artículo 31º, que *"todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*. La realización efectiva de este valor constitucional exige la eficacia en la actuación de unos órganos especializados en la aplicación e imposición tributaria, como son los que constituyen la gestión, inspección y recaudación de los tributos. Dichos órganos tienen como razón de ser y objetivo primordial preservar la virtualidad de un mandato constitucional, encauzar la gestión de los tributos de manera que la justicia constitucional que inspira las leyes tributarias no resulte menoscabada en el plano de la realidad social, como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas.

Este loable propósito, necesario y complejo en el funcionamiento de Estado moderno, se fundamenta en algo tan sencillo como son los procedimientos necesarios y adecuados, para lograr que la exigencia impositiva de naturaleza fiscal, sea el máximo exponente en el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Insisto en que el principio de justicia tributaria, olvidado con demasiada frecuencia, vincula tanto al Estado como a su propia Administración Tributaria. Dicho principio contiene un mandato dirigido en exclusiva al poder soberano del Estado, para que el ejercicio de la potestad tributaria se adapte, en el aspecto formal, al respeto y fiel entendimiento de los derechos del contribuyente. Nada repugna más a la idea de Estado de Derecho, que una Administración Pública, incluida también la

tributaria, que en su actividad se exceda o abuse en el ejercicio de las potestades administrativas. Cuando ello ocurre se vulneran los derechos del ciudadano, del contribuyente, produciéndose una ruptura en la relación respetuosa que debe tener el Estado con el principio de legalidad formal.

He repetido en varias ocasiones esa necesidad, esto es, el respeto al contribuyente, como sujeto pasivo, como parte deudora de la relación jurídica tributaria. Esta insistencia está justificada por cuanto no siempre el procedimiento respeta los valores constitucionales ni los principios que derivan de los mismos. Incluso en este aspecto aparece también la necesidad, rara vez cumplida, de un actuar de la Administración Pública que perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados y les suponga un servicio adecuado a un moderno Estado de Derecho. En caso contrario se producirá una vulneración del principio de confianza legítima de los ciudadanos en sus instituciones, principio que tiene sus raíces en el de seguridad jurídica, envenenando de este modo, la pureza de la norma jurídica aplicable.

De forma particular, el correcto funcionamiento de la Inspección de los tributos, manifestada en las actividades de comprobación e investigación deben siempre respetar, los principios de seguridad jurídica y mínima incidencia en la esfera privada de los interesados. Para ello es necesario que la potestad de inspección se manifieste en un procedimiento adecuado a esa finalidad, pero sin olvidar la posición procesal de la parte más débil, del contribuyente.

Uno de los aspectos del procedimiento tributario que más me ha preocupado siempre, desde el punto de vista jurisdiccional, ha sido la duración del mismo, tanto en la fase administrativa como en la judicial. Un retraso en la resolución administrativa o posteriormente en el proceso contencioso-administrativo, supone siempre una injusticia que debe ser denunciada. La justicia tardía es sinónimo de injusticia desde el punto de vista del contribuyente, quien no tiene por qué soportar largas dilaciones procedimentales, a las que es ajeno, y sin embargo, se le obliga a sufrir las consecuencias de una tramitación excesivamente larga.

En un Estado de Derecho es el pueblo, la comunidad, en definitiva, el ciudadano quien es el verdadero protagonista, a quien el Estado debe servir, no en vano le calificamos de Estado de Derecho, porque es la norma jurídica, la ley, quien le limita y fundamenta en toda su actividad. Pero esa actividad, sin exclusión alguna, debe tender siempre a beneficiar al pueblo, a la comunidad a la que sirve, al ciudadano. Entender lo contrario sería monstruoso, tanto en términos constitucionales, políticos como sociales. El Estado de Derecho no tiene otro sentido ni significado que servir, a través de las distintas Administraciones Públicas, a la comunidad de conformidad con los principios de objetividad y eficacia, entre otros.

Pues bien, es responsabilidad del Estado dirigirse al ciudadano, convertido en contribuyente por la relación jurídica tributaria, a través de procedimientos adecuados, donde se respeten sus

derechos y donde se mantenga, como decía anteriormente, el equilibrio entre el ejercicio de las necesarias potestades administrativas y los derechos del ciudadano.

Volviendo a la excesiva duración de los procedimientos tributarios y los efectos perjudiciales que causan en los derechos e intereses legítimos del contribuyente, deseo destacar que ello constituye una aberración, una anomalía patológica en la relación a la potestad política de ordenación tributaria que corresponde al Estado, al ser el único y exclusivo responsable en la configuración de los procedimientos tributarios.

El artículo 6.1 del Tratado Europeo de Derechos Humanos prohíbe un procedimiento con dilaciones indebidas. En sentencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos de fecha 6 de abril de 2006, se recuerda a los Estados miembros, que el carácter razonable de la duración de un proceso se aprecia según las circunstancias del caso y a la vista de los criterios consagrados en la jurisprudencia, en particular la complejidad del caso, el comportamiento del demandante y las autoridades competentes.

La duración de un procedimiento tributario debe estar limitada legalmente. Pero en ocasiones la complejidad del caso impide que se resuelva dentro de un plazo razonable. ¿Qué es un plazo razonable? ¿Si el interesado ha interpuesto recurso se puede entender que los utiliza para prolongar el procedimiento? ¿Cabe recurso o queja por parte del contribuyente cuando el procedimiento se alarga indefinidamente en el tiempo? ¿Puede resultar efectivo este recurso? Estas preguntas tienen su importancia, porque, por ejemplo, en Francia no existe ninguna jurisdicción en la cual se pueda protestar para quejarse de la duración excesiva de un procedimiento administrativo.

El Tribunal Constitucional español en sentencias de fechas 8 y 22 de mayo de 2006, ha llegado a decir, sobre las quejas referentes a la vulneración del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, que debían desestimarse porque tal derecho no es tutelable, en el proceso constitucional, *“cuando el proceso ya ha fenecido”*. Y se añade *“pues la apreciación en esta sede de las pretendidas dilaciones no podría conducir a que este Tribunal adoptase medida alguna para hacerlas cesar. De suerte que las demandas de amparo constitucional por presuntas dilaciones indebidas, formuladas una vez que el proceso ya ha finalizado, carecen de viabilidad y son, por tanto, rechazadas por este Tribunal por falta de objeto.”*

El retraso en la resolución de un recurso administrativo o jurisdiccional, siempre supone un perjuicio al interesado, a quien no le quedará más remedio que solicitar la indemnización correspondiente, en caso de que se pueda acreditar el daño causado, por medio del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado. Esto es lo que se debe evitar. Se debe reforzar la obligación administrativa de dar una mayor celeridad a la actividad administrativa en su aspecto jurídico.

El libro que tiene el lector en sus manos es fiel exponente de la idea de Derecho, como técnica más adecuada para conseguir una ordenada y pacífica convivencia, incluso en las relaciones formales entre el ciudadano y la Administración Pública. Ello es así, por cuanto la exposición y desarrollo de cada uno de sus capítulos se ha realizado a través de una técnica jurídica depurada, que permite el conocimiento de los distintos procedimientos, las distintas posiciones formales que ocupa el interesado en la relación jurídica tributaria, así como sus derechos y obligaciones.

Es una obra completa que me complace en presentar, por su minuciosidad en el análisis de los conceptos, los distintos plazos y lo más importante, los derechos de los contribuyentes.

Barcelona, 22 de agosto de 2007

Dr. Eduardo Barrachina Juan

Magistrado en lo Contencioso Administrativo

Presidente del Tribunal Electoral de Cataluña

Docente de Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona

INTRODUCCION

La presente publicación tiene por objeto fomentar entre profesores de derecho, abogados, contadores, administradores, empresarios y todo aquel que se encuentra involucrado en temas tributarios, un conjunto de diversas aproximaciones jurídicas en relación con los procedimientos y procesos tributarios que muchas veces se presentan como la vía de comunicación y defensa de derechos de los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y administrativas, frente a las autoridades, tribunales administrativos y judiciales, así como también, una herramienta de consulta a los funcionarios que integran dichas instituciones, en su tarea de resolver casos concretos.

A modo de exordio, se puede señalar que en nuestra normativa tributaria y administrativa, el conocimiento de todos los procedimientos y procesos tributarios presenta, en primer lugar, la enorme dificultad propia de una verdadera dispersión normativa. En efecto: acerca de este tema hay que tener presente que tanto el denominado “derecho procedimental tributario” o como el titulado “derecho procesal tributario”, se complementan para constituir los diversos procedimientos y procesos tributarios vinculados con otras materias (Procesal Constitucional, Procesal Administrativo, Procesal Penal, Procesal Civil, etc.).

En segundo término, y sumándose a la dificultad que acabamos de señalar, debemos de admitir que en lo concerniente a esa gran diversidad normativa, enfrentamos una complejidad adicional. Nos referimos a lo que podemos calificar como permanente enmienda de los textos legislativos, lo cual es realizado, en la mayoría de las múltiples ocasiones, no sólo de manera defectuosa y contradictoria, sino con métodos carentes, usualmente, de toda sistemática y de una adecuada simplificación administrativa.

Por los motivos expuestos, en esta obra ofreceremos una somera síntesis de los distintos procedimientos y procesos tributarios vigentes en nuestro país, en los diversos ámbitos, desde un punto de vista teórico-práctico, dejando para la siguiente edición propuestas que impliquen mejorar la normativa procedimental y procesal tributaria.

La razón que nos ha llevado a emprender el difícil reto de elaborar el presente tratado, se encuentra en el hecho de que en nuestro país no se ha publicado dichos temas en forma sistemática y completa. Así también, motivados por la oportunidad de brindar esta obra como fruto de nuestras experiencias profesionales.

En cumplimiento de ese cometido presentamos la obra en tres partes. La primera parte referida a la aproximación al derecho procedimental y procesal tributario, en la cual se esboza de manera general temas y conceptos rectores a nivel procesal y procedimental, y se desarrolla el régimen de los procedimientos tributarios y el derecho administrativo sancionador relacionado con materia tributaria, entre otros temas importantes y trascendentales para el desarrollo integral de la temática.

La segunda parte de la obra trata sobre el análisis jurídico de los procedimientos tributarios y administrativos, los principios y derecho de los administrados, que comprende un análisis conceptual, jurisprudencial y práctico de dichos procedimientos: como el procedimiento de fiscalización, el procedimiento de cobranza coactiva y los procedimientos contenciosos tributarios, culminando con los procedimientos no contenciosos tributarios de nuestra legislación.

Por ultimo, La tercera parte se trata lo relativo a los procesos tributarios, en materia contenciosa administrativa, procesal penal y procesal constitucional, ámbitos poco desarrollados en nuestro país.

Concluimos esta presentación expresando en mi calidad de Director del este tratado, un agradecimiento muy especial al Dr. Eduardo Barrachina Juan, por su gentileza de prologar esta obra en su calidad de docente y amigo, así mismo, a los distinguidos tributaristas, Dr. Cesar Gamba Valega, Mg. CPC. Daniel Villavicencio Eyzaguirre, CPC. Oscar Agüero Aguilar, Master Dante Camus Graham, Abog. Alberto Pacci Cardenas, Abog. Jorge Sarmiento Díaz, Abog. Ángel Vivanco Ortiz, Abog. Ricardo Ochoa Martínez, Abog. Moritz Abramovitz, Abog. Juan Carlos Oppe Delgado, Abog. Antenor José Escalante Gonzáles, quienes han contribuido y compartido generosamente con el aporte de sus conocimientos y reconocidas trayectorias profesionales, docentes, publicísticas y académicas, para hacer realidad la presente obra que presentamos a la comunidad nacional.

Finalmente, agradecemos a la EDITORA GRIJLEY por el valioso apoyo que nos ha permitido concretar la edición y publicación de la obra, que esperamos ingrese exitosamente en la bibliografía jurídica peruana, promoviendo de este modo al debate critico constructivo, a efectos de mejorar nuestra legislación tributaria, acercándose mas a un equilibrio entre administrado y administración en busca de justicia y paz social.

Miraflores, 14 de julio de 2008

Daniel Irwin Yacolca Estares
Director

PRIMERA PARTE
APROXIMACIÓN AL DERECHO PROCEDIMENTAL Y PROCESAL TRIBUTARIO

CAPÍTULO I : El Derecho Procedimental y Procesal Tributario (Daniel Yacolca).

1. Ubicación del derecho procedimental y procesal tributario en la ciencia del derecho

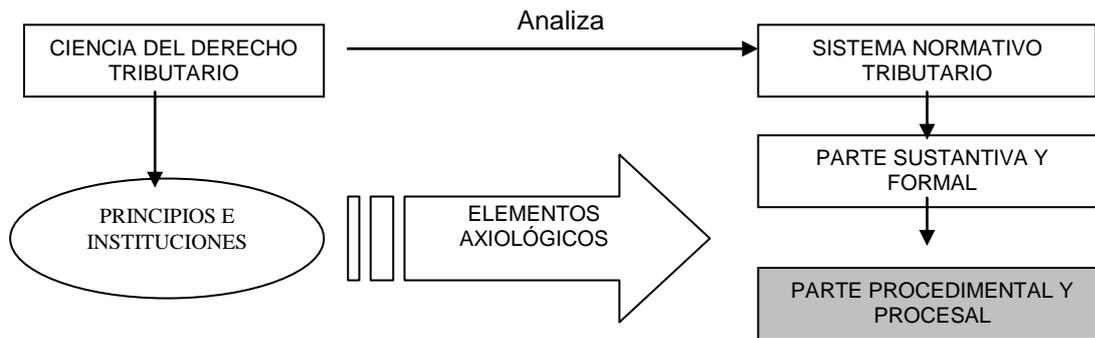
De acuerdo con la definición realizada por Héctor Villegas¹, la ciencia del Derecho Tributario, es la ciencia jurídica que se ocupa del estudio del conjunto de normas que regulan las obligaciones jurídicas tributarias. Investiga y analiza cuáles son sus elementos estructurales y enuncia los principios que le sustentan, integrando las instituciones tributarias y sus principios en el marco de una teoría general del derecho. Este otro no puede ser de otro modo si se tiene en cuenta que las ciencias no tienen comportamientos independientes, desconectados entre sí. La ciencia jurídica reconoce, en cada uno de los ordenamientos jurídicos que analiza, principios e instituciones de carácter general que confieren unidad a cada uno de dichos ordenamientos y permiten su sistematización.

La teoría general es necesaria porque una teoría es un conjunto de conceptos, definiciones y proposiciones relacionadas entre sí que presentan un punto de vista sistemático de fenómenos, especificando relaciones entre variables con el objeto de predecirlos. Entre las funciones importantes de las teorías encontramos la de decir por qué, cómo y cuándo ocurren los fenómenos, sistematizar y dar orden al conocimiento y predecir a que se refiere. La teoría científica, además de su correspondencia con la realidad, será aceptable cuando tenga consistencia lógica, es decir, cuando no tenga contradicciones.

Las ciencias brindan explicaciones de la realidad. La ciencia se diferencia fundamentalmente del conocimiento no científico porque está en condiciones de explicar los fenómenos que se producen. En este punto debe señalarse que la realidad que debe explicar la ciencia jurídica, por un lado es el deber ser del sistema normativo que se analiza y que, en rigor, conforma el de su científicidad y, por otro lado, la experiencia jurídica.

¹ VILLEGAS, Héctor V., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002.

La ciencia del derecho tributario analiza el sistema normativo tributario, formula sus principios e instituciones y enuncia los elementos axiológicos que lo nutren.² Por ello, se entiende que también se encuentran comprendidos en dicho sistema normativo los procedimientos y procesos tributarios, cuya temática se desarrolla en el presente tratado, tal como se puede identificar en el siguiente cuadro:



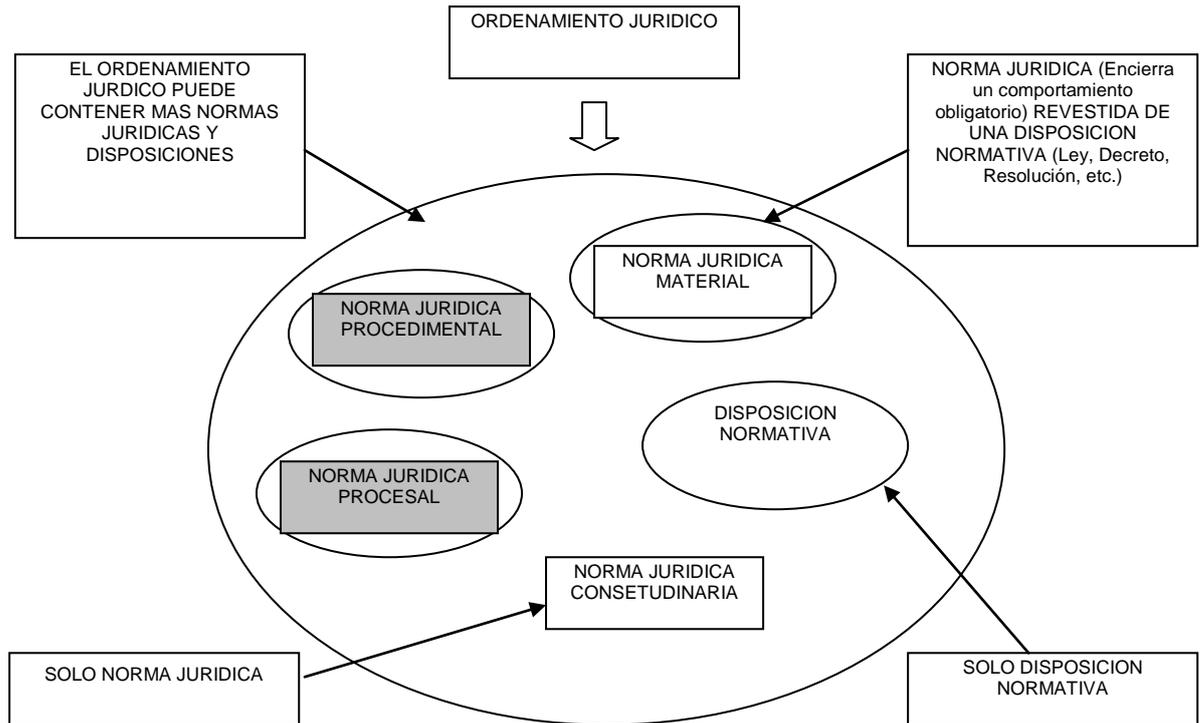
Del esquema se puede identificar que el Derecho viene a constituir un Instrumento de la convivencia social que se estructura en base a un concepto de reglas que tratan de dar solución a los conflictos sociales. Al conjunto de reglas que cumplen con esta función se le denomina ordenamiento jurídico, como el Conjunto de reglas que en un momento histórico dado trata de dar solución a los conflictos sociales de una determinada sociedad.

En ese sentido, las indicadas reglas o también denominadas en el ámbito jurídico como normas inmersas en un ordenamiento jurídico, son aquellos mandatos jurídicos que encierran un comportamiento que se debe seguir obligatoriamente con eficacia social organizadora, revestida mediante disposiciones normativas, mediante el cual se manifiesta la norma jurídica.

Sin embargo, cabe precisar que no todas las normas requieren disposiciones normativas, como las normas consuetudinarias, así como, no todas las disposiciones normativas recogen una norma jurídica, lo que se puede advertir del siguiente esquema:

CUADRO QUE ILUSTRA AL DERECHO COMO INSTRUMENTO DE CONVIVENCIA SOCIAL

² DAMARCO, Jorge Héctor, Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho tributario, Vol. 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 53 y 54.



En ese contexto, la norma jurídica es uno de los objetos del derecho, dado que es una regla general que intenta imponer en una determinada comunidad una conducta deseada.

Dentro de esa perspectiva científica nace también el derecho procedimental y procesal tributario; el primero como el conjunto de normas procedimentales dentro del ámbito administrativo, y el segundo, como el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional cuyo objeto es dirimir las diversas clases de controversias que se relacionan con la materia tributaria a nivel judicial y constitucional, de acuerdo con las pretensiones de los actores y las vías procesales correspondientes.

1.1. Concepto de Normas jurídicas procedimentales tributarias

En lo que respecta a las normas jurídicas procedimentales, podemos decir que son aquellas normas que se encuentran en el plano netamente administrativo, como ocurre con las normas jurídicas que integran los procedimientos tributarios contenidos en el Código Tributario. Me refiero a los procedimientos especiales denominados de la siguiente manera:

1. Procedimiento no contencioso tributario
2. Procedimiento contencioso tributario
3. Procedimiento de cobranza coactiva

Asimismo, es importante señalar que los procedimientos no contenciosos tributarios, de acuerdo a lo establecido en el artículo 162º del Código Tributario, pueden ser vinculados a la obligación tributaria, en los cuales se aplica las normas jurídicas procedimentales del Código indicado, y aquellos no vinculados a la obligación tributaria, se aplica las normas procedimentales contenidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444.

No obstante, los procedimientos antes citados no son lo únicos, sino que existen otros tipos o clases de procedimientos administrativos o especiales diseñados por la Administración Pública en los distintos Textos Únicos de Procedimientos Administrativos - TUPA y disposiciones procedimentales, según la competencia de los tres niveles de gobierno (Nacional, Regional y Municipal). La mayoría de dichos procedimientos serán desarrollados más detalladamente en los siguientes capítulos.

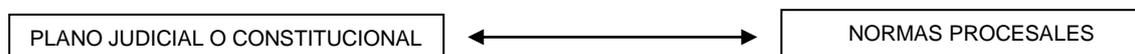
1.2. Concepto de Normas jurídicas procesales tributarias

En cuanto a los procesos tributarios, entendemos que son aquellos que se encuentra en el plano judicial (Civil y Penal) y constitucional, razón por la cual consideramos que el proceso penal tributario, el proceso contencioso administrativo y el proceso constitucional, al ser activados por conflictos de carácter tributario, merecen un análisis conjunto de dichas vías procesales dentro de las normas contenidas en las disposiciones legales vigentes que los sustentan, previo agotamiento de la vía administrativas, salvo las excepciones dadas por ley expresa.

En el siguiente esquema se puede observar la ubicación de las normas procedimentales y procesal:

CUADRO DE NIVELES PROCEDIMENTALES Y PROCESALES

Nivel del Derecho procesal



Nivel del Derecho procedimental



1.3. Teorías sobre la ubicación científico-jurídica que debe asignarse al derecho procesal tributario

Hay acuerdo con la doctrina, sostiene Villegas, sobre cuál es la ubicación científico-jurídica que debe asignarse al derecho procesal tributario, algunos autores han sostenido que el derecho procesal tributario pertenece al derecho procesal; sin embargo, la naturaleza de las controversias vinculadas al tributo exige que el proceso tributario tenga peculiaridades propias.

En esa línea, Jarach sostiene que en el proceso tributario las relaciones procesales, los derechos y obligaciones, la conducta de cada una de las partes y las atribuciones del juez deben adecuarse no sólo a los principios generales del derecho procesal, sino también a las peculiaridades de la litis en materia tributaria. Por consiguiente —agrega Jarach—, el proceso tributario se caracteriza en general, o tiende a caracterizarse, como un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales situaciones sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las prestaciones correspondientes del fisco, aun más allá de las alegaciones y probanzas de las partes.³

Martín y Rodríguez Usé también lo adscriben dentro del derecho procesal; sostienen:

*“Estas normas, por supuesto, pertenecen en realidad a una disciplina autónoma de las ciencias jurídicas —el derecho procesal— y por este motivo la subdivisión que tratamos sólo explica su inclusión como parte del derecho tributario, justamente, en consideración a la propia naturaleza de las controversias o disputas que se encauzan mediante sus disposiciones”.*⁴

En la misma tesitura se coloca Valdés Costa. El gran maestro afirma que el derecho tributario procesal, se lo considere o no incluido dentro del contencioso administrativo en general, integra el derecho procesal y no el administrativo. Por lo tanto —añade Valdés— son de plena aplicación en él los principios fundamentales del derecho procesal, entre ellos el de la igualdad de las partes y el de la idoneidad de los jueces.⁵

En la posición opuesta, García Vizcaíno explica que la especificidad regulatoria de las normas procesales tributarias, debidas a la singularidad de la materia confiere caracteres propios al proceso tributario. Ello la lleva a negar que se encuadre en el derecho procesal general, y lo ubica como una subdivisión del derecho tributario.⁶

En cuanto a Giuliani Fonrouge, atento a su concepción de la materia tributaria como *un todo orgánico e indivisible* que no admite segregaciones, no acepta la idea de una autonomía del

³ JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, Cima, 1969, Tomo I, pp. 435 y ss.

⁴ MARTIN, José M. y RODRIGUEZ USE, Guillermo, Derecho Tributario General, Buenos Aires, De palma, 1986, p. 269.

⁵ VALDES COSTA, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, De palma, 1992, p. 17.

⁶ GARCIA VIZCAINO, Catalina, Derecho Tributario, Buenos Aires, De palma, 1996, Tomo II, p. 63.

derecho procesal tributario ni su pertenencia al derecho procesal, y lo ubica dentro del derecho tributario.⁷

Respetando las opiniones adversas, Héctor Villegas sostiene que el derecho procesal tributario es *derecho procesal*. La añadidura de “tributario” encierra únicamente un deseo de identificación: se pretende explicar que se abordan tan sólo las cuestiones procesales originales en el tributo.

Así, sostiene Villegas, que las normas que prescriben el procedimiento que deben seguir los organismos jurisdiccionales para hacer cumplir los deberes jurídicos y para imponer las sanciones, son procesales, aunque —tal como sucede en las demás ramas del derecho procesal— esas normas adquieren características peculiares en razón del carácter jurídico-tributario de los asuntos sustanciales o formales discutidos en el proceso.

Esas características justifican, tal como precisa el Autor citado en el párrafo precedente, con quien coincidimos, la existencia didáctica de un derecho procesal tributario, estudiando en forma separada para examinar específicamente sus órganos, instituciones y procedimientos.⁸

En definitiva, se entiende por proceso tributario como el conjunto de actos coordinados entre sí, conforme a las reglas preestablecidas, cuyo fin es que una controversia tributaria entre partes (litigio) sea decidida por una autoridad imparcial e independiente (juez) y que esa decisión tenga fuerza legal (cosa juzgada)⁹, como continuación del derecho procedimental tributario, quien al estar integrado con este, prevalece la denominación del derecho procesal tributario sobre el derecho procedimental tributario, donde la autoridad que decide en vía administrativa es el Tribunal Fiscal, en la vía civil y penal el Poder judicial y en la vía constitucional el Tribunal Constitucional.

2. El poder financiero y la potestad tributaria vinculado a los procedimientos y procesos tributarios

Preliminarmente, es pertinente mencionar el concepto de Estado como la denominación que reciben las entidades políticas soberanas sobre un determinado territorio, su conjunto de organizaciones de gobierno y, por extensión, su propio territorio.

En ese cometido, la característica distintiva del Estado moderno es la soberanía, reconocimiento efectivo, tanto dentro del propio Estado como por parte de los demás, de que su autoridad gubernativa es suprema.

⁷ GIULIANI FONRUJGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 6ta. Edición, Buenos Aires, De palma, 2000, Tomo II, p. 800.

⁸ VILLEGAS, Héctor V., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, 450 a 452.

⁹ VILLEGAS, Héctor V., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, 453 y 454.

En cuanto al significado del poder financiero, en los Estados constitucionales contemporáneos se le considera una manifestación del poder político del Estado en el ámbito concreto de la actividad financiera. El poder financiero se debe entender así como la capacidad de ordenar jurídicamente la actividad financiera, esto es, la capacidad de ordenar jurídicamente la obtención de recursos económicos por los entes públicos y la gestión y gasto de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas.

La manifestación más relevante, pues, del poder financiero, aunque no la única, consiste en la capacidad de dictar normas jurídicas para ordenar la actividad financiera, es decir, para regular los ingresos y los gastos de los entes públicos.

Por lo que respecta a la estructura del poder financiero hay que decir que, tratándose de una capacidad o conjunto de competencias constitucionalmente reconocidas o atribuidas, antes de desarrollar el alcance y las características del poder financiero, el siguiente paso es determinar cómo se estructura ese poder; para saber a que entes públicos se les reconoce, qué entes públicos son, en definitiva, los titulares del poder financiero.

El modo en que se estructura el poder financiero dependerá en gran medida de cómo se organiza políticamente cada Estado. Así, cuando se trate de una comunidad política organizada en un Estado centralizado, su Constitución atribuirá la titularidad del poder financiero en exclusiva al Estado. Por el contrario, si se trata de una comunidad política organizada en un Estado descentralizado, en el que se reconozcan diversos entes de base territorial con autonomía política a los cuales su Constitución haya atribuido el ejercicio de determinadas competencias, será lógico que tales entes subestatales autónomos tengan también atribuido el poder financiero necesario para el adecuado cumplimiento de esas competencias.

En los Estados políticamente descentralizados, por tanto, la autonomía política reconocida a los entes subestatales reclama que el poder financiero se reparta entre los distintos entes u órganos políticos territoriales en los que se haya organizado y, aunque las formas concretas de distribución del poder financiero pueden ser múltiples, no se podrá llegar al extremo de atribuir la titularidad del poder financiero en exclusiva a uno sólo de dichos órganos o entes, porque esto representaría en buena medida la negación de la autonomía política de esos entes subestatales.¹⁰

Hechas esas consideraciones preliminares acerca de las posibilidades de estructurar el poder financiero en función de cómo se haya organizado políticamente el Estado, procede ahora indicar la forma concreta de la estructura constitucional del poder financiero en Perú. En efecto, la

¹⁰ MENDEZ MORENO, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario, Parte general, Lecciones de cátedra, 4ta, edición, Editorial Lex Nova, 2003, Valladolid, pp. 57 y 58.

Constitución atribuye poder financiero tanto al gobierno central, a los gobiernos regionales y a los gobiernos municipales.

Pues bien, el Perú se define como una República democrática, social, independiente y soberana. El gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza, como indica el artículo 43º de la Constitución, según el principio de la división de poderes.

Ciertamente, el poder del Estado emana del pueblo. Las personas que lo ejercen, de acuerdo con el artículo 45º de la Carta Magna, proceden ajustándose a las limitaciones y responsabilidades que establecen la propia Constitución y las leyes vigentes.

En el plano administrativo, conforme al artículo 189º de la Constitución, se estructura en regiones, departamentos, provincias y distritos, en cuyas circunscripciones se ejerce el Gobierno unitario de forma descentralizada y desconcentrada.

En ese sentido, la Administración Tributaria es parte del gobierno unitario, en sus tres niveles; el gobierno central y los gobiernos regionales y locales. El gobierno central tiene como administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria – SUNAT. En lo que respecta a los gobiernos regionales, a la fecha se entiende que al no contar con entidades autónomas, son ellos mismos que se encargan de ejercer la función pública tributaria. Los gobiernos locales en cambio, algunos de ellos cuentan con instituciones administrativas autónomas, conocidas como Superintendencia de Administración Tributaria – SAT (Municipalidad Provincial de Lima Metropolitana).

Los tres niveles de gobiernos, ejercen la potestad tributaria para hacer cumplir las obligaciones tributarias de los administrados, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 74º de la Constitución¹¹, dentro del campo de los procedimientos tributarios, administrativos y judiciales

¹¹ Artículo 74º de la Constitución: Fuente Compuleg.

“REGIMEN TRIBUTARIO. NORMATIVIDAD

Artículo 74º.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. (Artículo modificado por el Art. Único de la Ley Nº 28390, publicada el 17/11/2004)

Concordancias:

Const.: [Arts. 19º.](#); [192º Inc. 3, 4](#)

Ley Nº 12956: [Se prohíbe la exportación de todo objeto de valor arqueológico o histórico. Art. 9º.](#)

D.L. Nº 21547: [Promulgan Ley Orgánica del Instituto Nacional de Becas y Crédito Educativo. Art. 25º.](#)

L. Nº 23384 : [Ley General de Educación. Art. 22º.; 24º.; 27º.](#)

Ley Nº 23733: [Ley Universitaria. Art. 87º.](#)

Ley Nº 24047: [Ley General de Amparo al Patrimonio Cultural de la Nación. Art. 23º.; 25º.; 28º.; 29º.](#)

D.Leg. Nº 112: [Promulga Ley Orgánica del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Art. 23º.; 29º.](#)

D.Leg. Nº 328: [Ley General del Deporte. Art. 9º Inc. 10; 66º.; 77º.; 80º.](#)

D.Leg. Nº 774: [Aprueba Ley del Impuesto a la Renta. Arts. 18º Inc. b y c; 19º Inc. b](#)

D.Leg. Nº 775: [Aprueba Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Art. 2º Inc. e y g](#)

ejercen funciones vinculadas a la resolución de conflictos y defensa de los interés del Estado dentro de su competencia.

El tratamiento de todas las normas procesales vinculadas a la tributación resulta imposible o al menos excesivamente extenso. Piénsese que dentro de los tributos se hallan los impuestos, las tasas, las contribuciones. Deberíamos también referirnos a las normas procesales aduaneras y a los preceptos regionales, provinciales y municipales, todos utilizando reglas procedimentales y procesales propias a ellos agreguemos la cantidad de normas procesales de otras materias que tienen que ver con lo tributario, las más importantes de las cuales son las disposiciones procesales, constitucionales, administrativas, civiles y penales.

Por tal motivo, limitamos entonces nuestro campo de acción y nos circunscribimos a las normas procedimentales y procesales de mayor relevancia, referidas a la aplicación de los tributos nacionales, regionales y municipales. Claro esta que aún en nuestro país los gobiernos regionales, pese a tener potestad tributaria no la ejercen, dado que a la fecha no existe un solo tributo regional. Uno de los problemas de seguro esta vinculado a la multiplicidad de tributos ya existentes en los otros niveles de gobierno.

Aún así, lo que queda no es poco si se tiene en cuenta que las controversias que surgen entre el fisco y los particulares son múltiples y variadas, ya sea con la relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizarla, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye a las sanciones que en su consecuencia aplica, e incluso con relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco.

Entre las limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria hay una esencial: ese ejercicio no se produce por “coacción directa” en casos de incumplimiento (salvo excepciones como la ejecución) administrativa pura que contienen algunas legislaciones, como, por ejemplo, las de Chile, Colombia, Ecuador, México y otras. Además, se otorga a los obligados la posibilidad de cuestionar la manera en que el fisco pretende aplicar las normas tributarias y de discutir la validez

*D.Leg. N° 776: [Aprueba Ley de Tributación Municipal. Art. 17° Inc. c-5 ; 18° Inc. b; 28° Inc. e](#)
D.S. N° 17-84-ED: [Aprueba Reglamento de Organización y Funciones del Instituto Nacional de Cultura. Art. 17° Inc. m](#)
D.S. N° 17-86-ED: [Reglamento de la Derrama Universitaria. Art. 4°.](#)
D.S. N° 041-89-EF: [Aprueba normas reglamentarias del Impuesto de Alcabala. Art. 6° Inc. e](#)
D.S. N° 179-89-EF: [Sustituye varios artículos del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor del Patrimonio Predial. Art. 5° y 8°.](#)
D.S. N° 034-93-JUS : [Aprueba los Estatutos de la Academia de Altos Estudios en Administración de Justicia. Art. 64°.](#)
D.S. N° 02-96-ED: [Aprueba el Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Educación. Art. 20° \(sexto guión\)](#)
R.M. N° 368-88-ED: [Aprueba Reglamento de Centros de Educación Ocupacional de Gestión No Estatal Art. 75°.](#)
R.J. N° 225-92-ED: *Establece los requisitos y el procedimiento a seguir para la declaratoria como Centro Cultural a inmuebles, museos y demás entidades, a efectos de toda exoneración tributaria. Art. 1°.**

que tales normas tienen a la luz de los preceptos constitucionales. Asimismo, se otorgan garantías ante infracciones tributarias de cuya atribución el presunto infractor discrepa.

Para que estas garantías sean auténticas se hace necesario reglamentar tanto el procedimiento a que las contiendas deben someterse como el funcionamiento de un órgano ajeno a la administración activa que dilucide los conflictos.

Por tales razones, al cumplir este cometido, el Estado no hace sino satisfacer una de las funciones de mayor relevancia que es su deber atender por ser el conductor de la comunidad jurídica organizada. Sólo de esa manera las contiendas se resuelven aplicando el derecho y no la fuerza,¹² respetando mutuamente tanto los derechos fundamentales de los administrados y de la propia administración, en busca de un equilibrio justo.

En ese sentido, en nuestra legislación nacional, el principio de legalidad - reserva de la ley, que se regula en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, precisa que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

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

Asimismo, los gobiernos locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. Además, agrega que mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

¹² VILLEGAS, Héctor V., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, pp. 449 y 450.

Finalmente, señala que por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas¹³.

3. El Derecho Tributario Material y Formal como fuente del derecho procedimental y procesal

Tal como argumenta Héctor Villegas, el esquema divisorio entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal, aunque discutida en alcance y ámbito, es frecuentemente reconocida por los autores, y tiene desde luego evidente utilidad didáctica.

Desde el punto de vista general, el derecho material se refiere al qué de la regulación, mientras que el derecho formal regularía el cómo. De acuerdo con esta consideración inicial, el derecho tributario material regularía aquello en que consiste el tributo, sus caracteres y estructura, mientras que el derecho tributario formal estaría integrado por la regulación de lo que se refiere a la aplicación y efectividad de tributo, al camino o procedimiento, en su caso, para la aplicación o gestión de los tributos o para la resoluciones de conflictos administrativos y/o tributarios.

Por su parte, como observa Palao Taboada el derecho tributario material está constituido por las normas reguladoras de la obligación tributaria y demás derechos y deberes de contenido patrimonial relacionados con ella. Integran el derecho tributario formal, por el contrario, las situaciones jurídicas (derecho, deberes, potestades) carentes del contenido patrimonial, cuya finalidad es permitir, facilitar o asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria principal. La relación pues entre estas partes del derecho tributario es teleológica.¹⁴

En tal virtud, en el siguiente esquema, se precisa cuales son las diferencias del derecho tributario material y formal a efecto de lograr su ubicación mas cercana dentro del derecho tributario.

CUADRO DE EXPLICACION DEL DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL Y FORMAL

	DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL	DERECHO TRIBUTARIO FORMAL
Derechos y deberes de contenido patrimonial	La obligación tributaria principal: el pago del tributo	La obligación tributaria formal: no tiene contenido patrimonial es solo la vía para lograr el pago del tributo.
Contenido	El tributo, sus características y estructura.	<ul style="list-style-type: none"> • Determinación y Declaración del tributo. • Los procedimientos de gestión e inspección o fiscalización tributaria. • Los Procedimientos tributarios y su vinculación con los procesos tributarios de resolución de conflictos administrativos y judiciales respectivamente.
Finalidad	Explicar en que consiste el tributo y su constitucionalidad.	Facilitar y asegurar el cumplimiento del pago del tributo.

¹³ Párrafo sustituido por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004 y vigente a partir del 06 de febrero de 2004

¹⁴ VILLEGAS, Héctor V., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 450.

4. Contenido del Derecho Tributario Procesal y del Derecho Procesal Tributario

Centrando ya la atención en lo que se conoce como Derecho tributario formal, puede decirse que una primera acepción amplia de su contenido nos permitiría distinguir dentro del mismo, al derecho tributario procesal y al derecho procesal tributario (Derecho procedimental y procesal tributario).

El Derecho tributario procesal lo constituiría la parte del ordenamiento tributario de naturaleza administrativa, esto es, el ordenamiento tributario dirigido a la regulación de las actuaciones administrativas y de los particulares conducentes a determinar y a hacer efectiva la aplicación de los tributos. Dentro de este denominado derecho tributario procesal habría que incluir, por una parte, el ordenamiento regulador de los procedimientos de liquidación de los tributos y que constituye lo que entendemos es la gestión de los tributos en su sentido más propio. Y por otra parte, el derecho tributario procesal comprendería el estudio del ordenamiento regulador de los procedimientos de recaudación de los tributos.

Por lo que respecta al derecho procesal tributario, lo integraría el ordenamiento jurídico procesal referido al ámbito tributario, ya que ésta revisión procesal de las actuaciones en materia tributaria puede afectar a cualquier otro ámbito de su regulación, tanto del Derecho tributario material como el Derecho tributario formal.¹⁵

En efecto, del siguiente cuadro se desprende las diferencias que existen entre el derecho tributario procesal y el derecho procesal tributario:

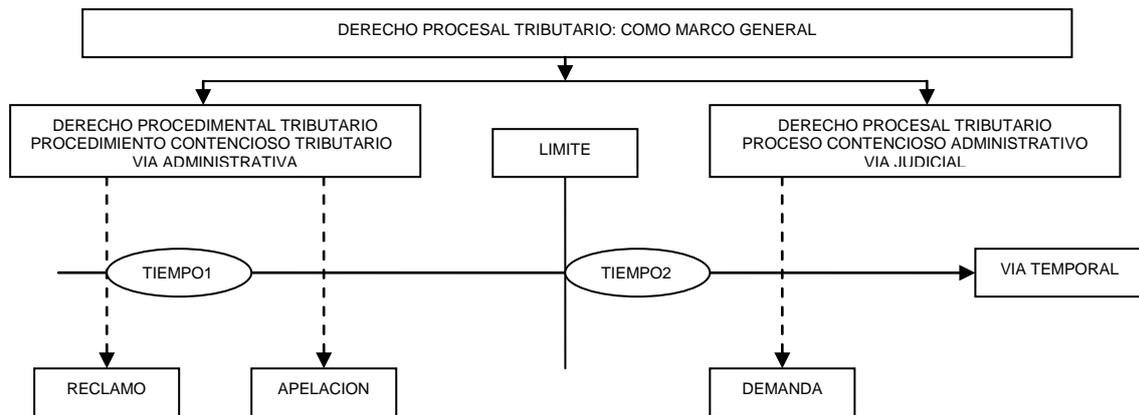
CUADRO DEL CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL Y DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

	DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL	DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO	
		DERECHO PROCEDIMENTAL	DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO
Contenido	Los procedimientos tributarios vinculados al: <ul style="list-style-type: none">- Procedimiento de determinación y Declaración del tributo.- Procedimiento de gestión- Procedimiento de inspección o fiscalización tributaria.	Los Procedimientos tributarios de resolución de conflictos en la vía administrativa: <ul style="list-style-type: none">- Procedimiento de cobranza coactiva- Procedimiento no contencioso- Procedimiento contencioso tributario	Los procesos tributarios de resolución de conflictos en la vía judicial: <ul style="list-style-type: none">- Proceso contencioso administrativo- Proceso constitucional tributario- Proceso penal tributario
Tipo de acto jurídico	Procedimental	Procedimental	Procesal

De otro lado, cabe agregar que del derecho procesal tributario se desprende que los procedimientos tributarios agotan la vía administrativa y continua la vía judicial, complementándose de tal forma en todo un proceso tributario, en el cual el procedimiento sólo es parte.

¹⁵ MENDEZ MORENO, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario, Parte general, Lecciones de cátedra, 4ta, edición, Editorial Lex Nova, 2003, Valladolid, pp. 383 y 384.

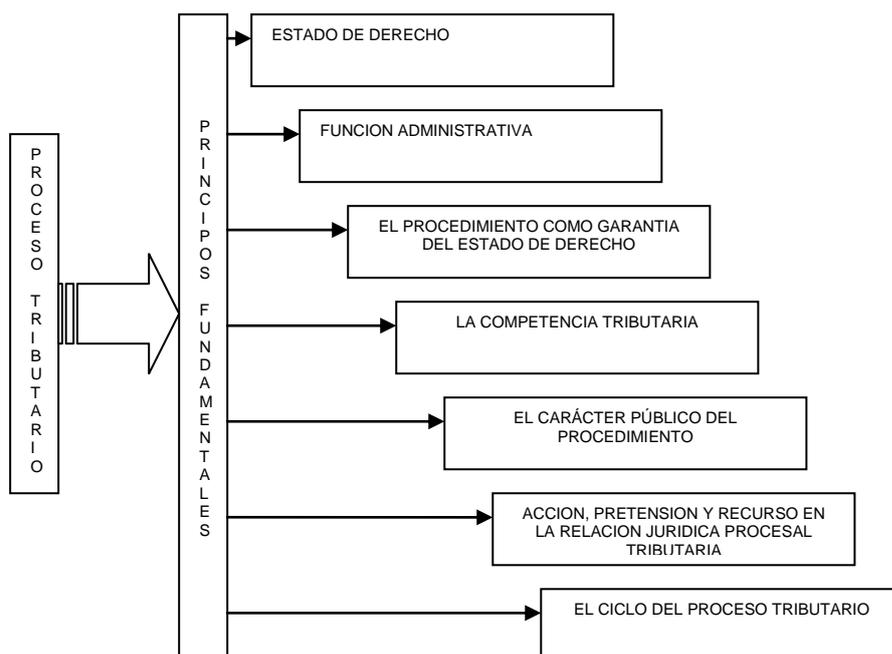
CUADRO DEL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO



5. Principios fundamentales del procedimiento y proceso tributario

El procedimiento y proceso tributario contiene principios fundamentales para su correcto desarrollo, con la finalidad de garantizar un debido procedimiento o proceso, buscando un equilibrio entre la Administración y el administrado.

En ese sentido, en este punto trataremos sobre los principios fundamentales del proceso tributario, recogiendo los comentarios de Ramírez Cardona, dado que en el próximo capítulo trata sobre los principios administrativos y su aplicación en el procedimiento tributario, más vinculado con el derecho procedimental administrativo.



5.1. El Estado de derecho

En el estudio del derecho público, político o constitucional moderno, se ha hecho tradicional y obligado ubicar la materia del análisis correspondiente, dentro de la estructura del “Estado de derecho”.

El Estado de derecho aparece definido por los más modernos autores como el imperio de la ley y de la Constitución, la limitación jurídica del poder, su división, su responsabilidad y la protección de los derechos políticos y sociales del hombre dentro de una forma democrática de gobierno. Dice Carlos S. Fayt, en su *Derecho político*, que se llama Estado de derecho “a la forma política moralmente determinada por el principio del imperio de la ley”. La vigencia real o formal de las normas jurídicas, agrega, determina un Estado de derecho real o formal; y según represente un régimen liberal o social, será un Estado de derecho social o liberal.

En ese contexto, el imperio de la Constitución y de la ley¹⁶, encierra tres aspectos fundamentales:

¹⁶El Derecho peruano es un conjunto de normas jurídicas, se basa en el respeto del principio de legalidad. La fuente principal de Derecho peruano es la ley. Últimamente se ve influenciado por el derecho anglosajón.

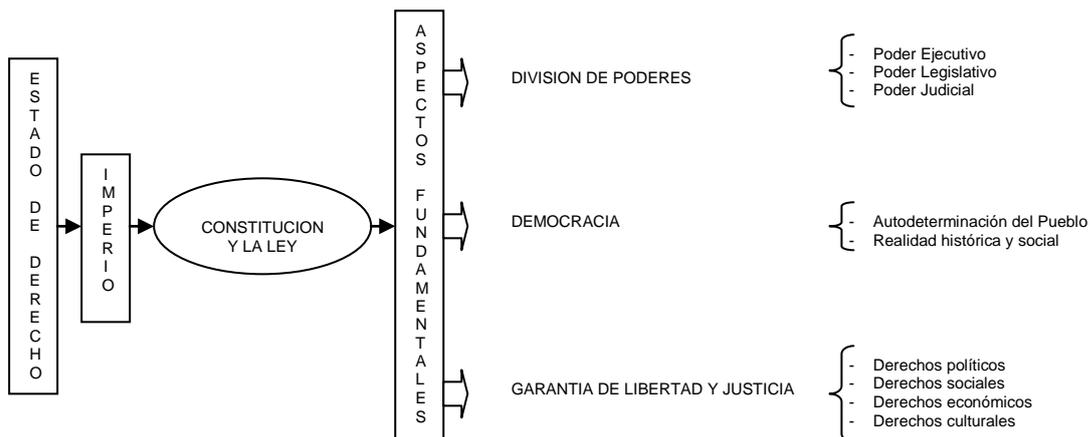
a) *La división de las ramas del poder político*, sin esta división, no es posible que el Estado pueda encontrarse sometido y responsabilizado por el derecho, ya que sus actos no tienen una entidad independiente que los juzgue y exija su restablecimiento si es violado, y el derecho mismo sería creado solo para la sociedad y no también para los gobernantes.

Por su parte, el Estado peruano descansa sobre tres poderes fundamentales: el poder legislativo, el poder ejecutivo y el poder judicial, al igual que la mayoría de Estados del mundo.

b) *La democracia* como forma de autodeterminación del pueblo, ya que la mera existencia de la división de las ramas del poder no podría garantizar el Estado de derecho, en cuanto su efectividad y su correspondencia con a realidad histórica y social.

c) *La garantía de la libertad y la justicia*, El Estado de derecho fundado únicamente en la división del poder político, se queda con el solo mecanismo formal del imperio de la ley; y la autodeterminación del pueblo como forma de gobierno, le puede dar una mayor consistencia, en cuanto lo acerca más a la realidad social e histórica, pero no alcanza el verdadero Estado de derecho si esa efectividad no consiste en una garantía de la libertad y de la justicia: de los derechos políticos, sociales, económicos y culturales del hombre.¹⁷

ESQUEMA DEL ESTADO DE DERECHO



¹⁷ RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, pp. 1y 2.

5.2. La función administrativa

El ejercicio del poder por los gobernantes se manifiesta en las tres funciones en que ese mismo poder se divide: la legislativa, la ejecutiva o administrativa y la jurisdiccional.

1. La función legislativa tiene por objeto la creación del derecho objetivo.
2. La función jurisdiccional es la que decide sobre la violación del derecho, comprueba su existencia o su extinción y promueve su aplicación eficaz.
3. La función administrativa o ejecutiva la define Sarria así:

“Consiste en que el Estado realice actos jurídicos subjetivos, o sea, manifestaciones del poder conforme al derecho objetivo, que den origen a una situación de derecho individual, o que permitan la aplicación de una situación de derecho objetivo”.

En definitiva, la actuación administrativa se desarrolla por actos, hechos y operaciones administrativas,¹⁸ expresadas por la Administración Pública, dentro de la cual se encuentra las actuaciones administrativas de las Administraciones Tributarias conforme a la constitución, las leyes, los reglamentos y las disposiciones de menor jerarquía que emiten.

5.3. El procedimiento tributario como garantía del Estado de Derecho

El principio de la legalidad de los actos administrativos encuentra uno de sus elementos previos fundamentales en el procedimiento regular¹⁹.

Es así que, sin dicho procedimiento, el funcionario o agente público no puede actuar, pues no está reglada la forma del ejercicio del poder conferido. En tales condiciones, el procedimiento se halla definido como garantía del Estado de derecho que limita la actividad

¹⁸RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, p. 7.

¹⁹ Citamos un ejemplo de procedimiento regular, en el cual la Administración Tributaria cumplió con lo establecido en las normas procedimentales, mientras que el contribuyente erróneamente consideró la supuesta existencia de resolución ficta en 30 días, correspondiendo 6 meses, dado que la exoneración del impuesto a la renta esta relacionada a la determinación de la obligación tributaria: EXP. N.º 2496-2003-AA/TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL de fecha 02 de julio de 2004.

“El objeto de la presente demanda es que se declaren inaplicables la Resolución de Intendencia N.º 0690400007/SUNAT, de fecha 16 de abril de 2002, y la Resolución Coactiva N.º 06307019930, de fecha 6 de febrero 2002; y, consecuentemente, se disponga la vigencia de la Resolución de Intendencia N.º 063050006166, que consideraba a la Asociación Civil Promotora de Servicios Educativos “Talentos” como entidad exonerada del impuesto a la renta.

Conforma se desprende del tenor de la demanda, con fecha 21 de mayo de 2002 la accionante presentó recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia N.º 0690400007/SUNAT, fecha a partir de la cual la Administración Tributaria cuenta con 6 meses –y no 30 días como considera la demandante– para resolverlo, conforme lo dispone el artículo 142º del Código Tributario, por lo que, habiéndose interpuesto la demanda antes de que fenezca el plazo para que se resuelva el recurso en la vía administrativa, debe desestimarse la demanda.”

ejecutiva en la aplicación de los actos administrativos de carácter general relacionados con determinado servicio público.²⁰

En tal virtud, se entiende que las funciones no se deben presumir, sino deben ser expresas o implícitas en normas vigentes; respetando la jerarquía normativa y las instituciones debidamente representadas por funcionario competente y acreditado conforme a ley, esto es, dentro de un estado de derecho.

Finalmente, se debe destacar que de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 86° del Código Tributario, los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia²¹.

Asimismo, están impedidos de ejercer por su cuenta o por intermedio de terceros, así sea gratuitamente, funciones o labores permanentes o eventuales de asesoría vinculadas a la aplicación de normas tributarias.

5.4. La competencia tributaria en el ámbito Administrativo y Judicial

Si el derecho administrativo se ocupa del régimen jurídico de las manifestaciones de voluntad que se producen con objeto de la prestación de los servicios públicos, tal régimen supone un poder o competencia por parte del funcionario encargado de la función respectiva. La competencia es una manifestación de voluntad legalmente autorizada, un “querer de poder”, como dice Jéze, y que se divide en tres elementos fundamentales:

1. Competencia o poder de querer el resultado jurídico;
2. El ejercicio del poder de querer o manifestación de voluntad; y
3. La manifestación de la voluntad en forma concreta, en cuanto a su resultado o acto jurídico.²²

²¹ Párrafo sustituido por el Artículo 36° del Decreto Legislativo N° 953 publicado el 5 de febrero de 2004 y vigente a partir del 6 de febrero de 2004.

²² EXP. N.º 2721-2003-AA/TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de fecha 03 de noviembre de 2003. La recurrente interpone acción de amparo para que se dejen sin efecto la Resolución N.º 2, expedida por el ejecutor coactivo de la Municipalidad Distrital de Paramonga en el expediente N° 001-00-MDP/EC, y el proceso coactivo que se sigue en su contra; asimismo, solicita que la demandada se abstenga de proseguir las retenciones y embargos de sus fondos y valores, alegando que se están vulnerando sus derechos constitucionales al debido proceso, de defensa y de propiedad. El artículo 139°, inciso 3), de la Constitución establece como principio de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, criterio que no sólo se limita a las formalidades propias de un procedimiento judicial, sino que se extiende a los procedimientos administrativos sancionatorios. En efecto, el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir, que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo (procedimiento de ejecución coactiva) –como en el caso de autos– o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso.

El derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo: el derecho al juez natural –jurisdiccional predeterminada por la ley–, el derecho de defensa, a la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones. En el caso de autos, lesionar el derecho al debido proceso implicaba que, durante el

Asimismo, la competencia es *funcional, territorial y jerárquica*, en virtud de las funciones encomendadas al agente, en relación con el territorio adscrito y respecto del grado de ratificación de los actos por el superior administrativo.

Al respecto, cabe señalar que la jurisdicción es la facultad genérica que tienen todas las autoridades del Estado para administrar justicia en todos los órdenes. Competencia es la limitación de la jurisdicción a ciertos y determinados funcionarios, de acuerdo con la naturaleza del asunto, la cuantía, la calidad de las partes, o el lugar.

No todos los empleados públicos tienen jurisdicción y competencia. Solamente aquellos que por ley están facultados para aplicar la normatividad jurídica aún por medios coactivos, puede decirse que son competentes.²³

En el Perú, la Administración Tributaria tiene establecido competencias en tres niveles, nacional (SUNAT), regional (gobiernos regionales) y local (gobiernos locales), así como, cada Administración Tributaria dentro de su competencia establece competencias funcionales debidamente acreditadas por disposiciones legales pertinentes.

Por ejemplo, la Administración Tributaria SUNAT, tiene competencia nacional e internamente se estructura dentro de una competencia funcional y de delegación de firmas para establecer su actuación administrativa y procedimental.

En ese sentido, dicha Administración ha establecido Intendencias de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencia Regionales y Oficinas Zonales, creando directorios de administrados dentro de dichas competencias funcionales, acreditándose debidamente

proceso de ejecución coactiva, al demandante se le privara, por lo menos, del ejercicio de alguno de los referidos derechos, lo que ocurrió, como se ha verificado al no habersele notificado oportunamente a la entidad demandante, en su domicilio fiscal, dicho procedimiento.

El derecho al debido proceso implica el respeto, dentro de todo proceso, de los derechos y garantías mínimas con las que debe contar todo justiciable, para que una causa pueda tramitarse y resolverse con justicia.

Del estudio de autos se puede observar que la entidad demandante interpuso recurso de queja contra la Municipalidad Distrital de Paramonga - Barranca, por haberle iniciado procedimiento de cobranza coactiva de la Resolución de Determinación N.º 017-2000-UAT-MDP, sin haberle notificado previamente dicho valor y por haberle impedido el acceso al Expediente Coactivo N.º 001-00-MDP/EC, conforme se desprende de los documentos que adjunta, obrantes de fojas 18 a 19; habiendo emitido el Tribunal Fiscal la Resolución Fiscal N.º 00769-2-2002, mediante la cual se dispuso la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva de la Resolución de Determinación N.º 017-2000-UAT-MDP (Expediente N.º 001-00-MDP/EC), en tanto el Tribunal emitiese pronunciamiento definitivo respecto a la queja interpuesta.

Es necesario señalar que la demandante no ha podido ejercer su derecho de defensa ni interponer los medios impugnatorios correspondientes; deducir la nulidad –si fuere el caso– y recurrir a las instancias administrativas respectivas y, en todo caso, no pudo haber contradicho alguna resolución que la perjudicara a través de la acción contencioso-administrativa.

Asimismo, el artículo 11º del Código Tributario precisa que “[...] El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del deudor tributario de señalar expresamente un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios [...]”.

También es necesario señalar que el artículo 103º del referido Código Tributario establece que “[...] La notificación de los mismos se considera válida cuando se realice en el domicilio fiscal del deudor tributario, mientras éste no haya comunicado el cambio de domicilio [...]. Asimismo, el artículo 104º de la citada norma establece que “[...] La notificación de los actos administrativos se hará: Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción. En este último caso, adicionalmente se podrá fijar la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal [...]”. Por consiguiente, al no haber sido notificada la entidad demandante en su domicilio fiscal, como lo establece la ley, se han violado sus derechos.

²³ RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, pp. 10 y 11.

y respetando las disposiciones legales vigentes. Incluso, existen oficinas remotas adscritas a las Oficinas Zonales.

Asimismo, cabe precisar que dicha Administración Tributaria ha creado Centros de Servicios al contribuyente en lugares estratégicos de Lima. Lugares en los cuales también se puede presentar los escritos respecto de reclamos, apelaciones y demás procedimientos administrativos, así como recibir orientación tributaria sobre cualquier aspecto tributario.

En lo que respecta a los procedimientos tributarios del derecho procedimental y procesal, los actos administrativos y tributarios emitidos y debidamente notificados son aquellos de los cuales se discuten su contenido (la obligación tributaria principal: fondo del asunto) y su forma (nulidad o anulabilidad de dichos actos). La competencia para recibir y resolver se da en razón de lo indicado en los párrafos precedentes.

5.5. El carácter público del procedimiento tributario

Las normas de procedimiento son de orden público, máxime cuando regulan la actuación de derechos eminentemente públicos, o sean aquellos que se refieren a las relaciones entre el Estado y los particulares y la función misma del Estado.

En ese sentido, las normas procedimentales y procesales tienen que cumplir con los siguientes requisitos para ser considerados públicos:

1. Irrenunciables, y por lo tanto, de carácter “absoluto, inmediato y obligatorio”; se pueden renunciar en procedimientos solamente los términos no perentorios, o los periodos aprobatorios en favor de la parte actora;
2. Irretroactivas, lo cual significa su aplicación inmediata en el tiempo.²⁴

En ese sentido, el procedimiento y proceso como conjunto de formalidades y ritualidades que señalan legalmente los sistemas y medios de probar el derecho sustantivo, no admite interpretaciones analógicas, por ser de orden público.²⁵ Deben estar expresa o implícitamente en la norma jurídica vigente.

5.6. La Acción, la pretensión y el recurso en la relación jurídico tributaria procesal tributaria

²⁴ RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, p. 12.

²⁵ RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, p. 15.

En principio, siguiendo a Ramírez Carmona, trataremos de las diferencia entre acción y pretensión, para luego establecer los contenidos semánticos de la acción, pretensión y el recurso.

5.6.1 Diferencias entre acción y pretensión

La acción tiene como sustento lo establecido en el derecho procesal moderno, por la cual, según lo anota Devis Echandía en su *Compendio de derecho procesal civil*, la acción procesal es un derecho subjetivo y cívico a la obtención de una sentencia mediante un proceso.²⁶

En ese sentido, la acción se presenta según los siguientes puntos de vista:

1. Material, como pretensión que tiene el demandante a la tutela que el derecho objetivo le otorga a determinado derecho en abstracto; y
2. Procesal, en cuanto mira al objeto y fin de la actividad jurisdiccional que así se pone en movimiento para obtener la sentencia.

En ese sentido, es necesario distinguir la acción de la pretensión, como lo hace el autor citado: la *acción* es un derecho público que corresponde a toda persona natural o jurídica en forma abstracta, de dirigirse al Estado para obtener justicia sea cual fuere el resultado de la decisión; la *pretensión*, o acción en sentido material, es el derecho que tiene el demandante de exigir al Estado una decisión favorable.

En esa misma línea, los elementos de la acción en sentido material o de la pretensión son: sujetos, objeto y causa, cuyo detalle se describe a continuación:

1. Los sujetos del derecho de acción son el demandante y el juez: el primero, sujeto activo; y el segundo, pasivo. Los sujetos de la pretensión son el demandante y el demandado: el primero, activo; el segundo, pasivo.
2. El objeto de la acción es la sentencia mediante el proceso, sea o no favorable. El objeto de la pretensión es el *petitum* de la demanda que persigue una decisión favorable.
3. La causa de la acción es el interés para promover el juicio y obtener la sentencia. La causa de la pretensión es el contenido de la sentencia. La causa de la

²⁶ Sentencia, resolución emitida por el órgano jurisdiccional que pone fin a un procedimiento judicial. Contiene una declaración de voluntad del juez o tribunal judicial en la que se aplica el Derecho a un determinado caso concreto. Puede ser impugnada, salvo que se agote la última instancia.

pretensión es el contenido de la petición referido a los hechos de la relación jurídica sustancial.

En los juicios de jurisdicción contenciosa, la relación jurídico-procesal es doble: relación de acción (entre demandante y Estado) y relación de contradicción (entre demandado y Estado). En los juicios de jurisdicción voluntaria, es decir, cuando no hay parte demandada, la relación jurídico procesal es simple o de acción solamente. No se pueden confundir los presupuestos procesales previos al juicio y del procedimiento (presupuesto de la pretensión).²⁷

Por tal razón, la acción tributaria en la vía administrativa es declarativa, porque se trata de definir un derecho o una obligación que solamente obliga al particular interesado y al Estado, que está colocado como sujeto pasivo de la acción pero no de la pretensión, ya que no hay parte demandada. En la vía contencioso-administrativa, la acción es declarativa constitutiva, por cuanto la decisión obliga al particular y al Estado, que está colocado como parte demandada, mediante decisión que tiene fuerza de verdad legal o cosa juzgada.

Pero no es necesario, para que el acto de la liquidación de impuestos implique una declaración constitutiva, que tenga que ser decidido en juicio contencioso; basta que en la vía gubernativa se den estas dos condiciones para que tenga dicho carácter: que sea *exigible* coactivamente e *irrevocable*²⁸.

1. La primera se da cuando transcurre el término legal para que pueda el contribuyente ejercitar la acción contenciosa, pues así se presume válido para una declaración ejecutiva, y siempre y cuando que no pueda ser reclamado extraordinariamente en la vía del gobierno.
2. La segunda, cuando aún no ha caducado el término legal para que la Administración pueda oficiosamente modificarlo.²⁹

²⁷ RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, pp. 16 y 17.

²⁸ EXP. N.º 2192-2004-AA /TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de fecha 11 de octubre de 2004.

El objeto de demanda es que se deje sin efecto la Resolución de Alcaldía N.º 1085-2003-ALC-MPT, de fecha 16 de diciembre de 2003, por medio de la cual se resuelve destituir a los demandantes en el ejercicio de sus funciones de técnico de recepción de la Oficina de Rentas y de Cajera, respectivamente. Los recurrentes manifiestan que dicha resolución viola sus derechos constitucionales al debido proceso, a la libertad de trabajo, a la dignidad y la igualdad ante la ley, de defensa, entre otros.

Varias son las cuestiones que se detallan en el escrito de demanda y que este Tribunal encuentra relevantes desde una perspectiva de los derechos que están en juego en el presente caso, a saber: a) los efectos del principio de legalidad y, más precisamente, del principio de taxatividad en el procedimiento administrativo sancionador; b) los alcances y efectos del deber de motivar el acto administrativo, sobre todo cuando éste contiene una decisión que restringe o limita un derecho fundamental; c) las implicancias del principio de razonabilidad en la sanción impuesta, para determinar la justicia de la decisión.

El principio de legalidad constituye una auténtica garantía constitucional de los derechos fundamentales de los ciudadanos y un criterio rector en el ejercicio del poder punitivo del Estado Democrático. La Constitución lo consagra en su artículo 2º, inciso 24, literal d), con el siguiente tenor: "Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley" (subrayado nuestro).

²⁹ RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, p. 20.

De otro lado, cuando se ejercita por el interesado la acción tributaria, se establece la relación procesal correspondiente. Dicha relación es de *acción*, o sea, que el contribuyente aparece en calidad de *sujeto activo*, y el Estado, de *sujeto pasivo*; pero no de contradicción, es decir, que no existe relación entre el Estado y un demandado, ni se ejercita contra él como sujeto pasivo de la pretensión.

En ese sentido, la relación procesal como vínculo que surge entre las partes al iniciarse el proceso por el ejercicio de la acción, previo cumplimiento de los presupuestos procesales que le dan viabilidad, ata a aquellas hasta cuando el proceso subsista o se termine, de modo que de ella emanan derechos, obligaciones y cargas para ambas: contribuyente y Estado, representado este por los funcionarios autorizados.³⁰

5.6.2 Contenido de la acción, pretensión y recurso

En este punto, sin entrar en mayores disquisiciones científicas, consideramos oportuno concordar el contenido semántico de cada una de esas expresiones en la forma en que lo hacemos seguidamente³¹:

1. La acción representa un derecho abstracto a la tutela jurídica. En otros términos, podemos definir el concepto de acción como el derecho que tienen todos los habitantes a articular sus pretensiones ante la autoridad jurisdiccional³² o administrativa o tributaria (SUNAT, Gobiernos regionales o locales, etc.).
2. La pretensión es el contenido de la acción; es decir, el derecho concreto que cada una de las partes articula ante la autoridad decisoria del procedimiento o proceso tributario. Se debe señalar en forma clara y precisa en el escrito o recurso correspondiente a presentar ante la autoridad jurisdiccional o administrativa o tributaria.
3. El recurso es el acto procesal en virtud del cual la parte que se considera agraviada por una resolución jurisdiccional pide su reforma o anulación —total o parcial—, sea al mismo juez o tribunal que la dictó, sea a un juez o tribunal jerárquicamente superior o³³ ante una autoridad administrativa: La misma Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal.

³⁰ RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, p. 21.

³¹ MARTIN, José María y RODRIGUEZ USE, Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1987, pp. 6 y 7.

³² PALACIO, Lino, Ob. Cit., Tomo I, p. 109.

³³ PALACIO, Lino, Ob. Cit., Tomo II, p. 65.

Al respecto, cabe precisar, que en materia tributaria primero se tiene que identificar si dentro de las normas especiales tributarias, como el Código Tributario u otros, se encuentra establecido el recurso a utilizar. Caso contrario se recurrirá a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444. Si en dicha norma tampoco se encuentra el recurso a utilizar, como por ejemplo el recurso de nulidad, entonces se procederá a incorporar como pretensión -la nulidad invocada- dentro de los recursos establecidos en normas especiales. Para ello, se tiene que tener en consideración en que momento se solicita la nulidad, si por ejemplo es en la etapa de reclamación, es en dicho recurso en la cual se incorpora la pretensión de nulidad y así sucesivamente en las siguientes instancias.

5.7. El ciclo del proceso tributario

El ciclo del proceso tributario se desarrolla en un ciclo (*accertamento*) que en la vía gubernativa es de carácter declarativo de la obligación tributaria. En ese ciclo participa, en primer término, el documento inicial emanado del contribuyente o declaración jurada, luego la liquidación o acto administrativo tributario (Orden de Pago o Resoluciones de Determinación y de Multa), el pago u otras formas de extinción de la obligación tributaria, y paralelamente el apercibimiento coactivo, los embargos y la ejecución forzada.

El ciclo del proceso tributario puede desarrollarse sin necesidad de una discusión del gravamen por parte del contribuyente, en uso de los recursos legales. Cuando se impugna la obligación tributaria declarada en la liquidación oficial, dicha discusión forma parte del ciclo indicado³⁴. Si el contribuyente no entabla acción contra el tributo u obligación tributaria principal y lo paga voluntariamente o se extingue la obligación tributaria en sus otras formas, la etapa del cobro coactivo no se presenta.

De todas maneras, las etapas fundamentales del ciclo del proceso tributario son la declaración jurada, la liquidación y el pago del tributo. El procedimiento de cobranza coactiva es una etapa de dicho ciclo que no implica la cancelación total o definitiva del impuesto si media reclamación contra él, pues no siempre tiene carácter de finiquito, dicho ciclo sigue hasta la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal o el superior jerárquico que agota la vía administrativa.

³⁴ EXP. N.º 1628-2003-AA/TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL de fecha 29 de agosto de 2004. Todo ejercicio de la potestad administrativa debe observar la Ley del Procedimiento Administrativo General, ley marco que regula la actuación administrativa. Al respecto, el artículo IV del Título Preliminar, consagra, entre otros, el derecho al debido procedimiento, que garantiza que los administrados gocen de derechos tales como el de exponer sus argumentos, de ofrecer y producir pruebas y obtener una decisión motivada y fundamentada en el derecho.

Asimismo, no sobra señalar que en la parte de la discusión del tributo se ha incluido el proceso contencioso administrativo, haciendo más completo el cuadro del desenvolvimiento del proceso tributario.³⁵

Por ende, cabe indicar que en el ciclo del proceso tributario existen varios procedimientos y procesos tributarios paralelos, como lo determinado en los procedimientos no vinculados a la obligación tributaria y el proceso penal tributario, entre otros, desarrollados en los capítulos siguiente del presente tratado, respetando incluso los plazos para las diversas impugnaciones.³⁶

³⁵ RAMIREZ CARDONA, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogota, 1967, p. 23.

³⁶ EXP. N.º 1409-2002-AA/TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de fecha 29 de enero de 2003.

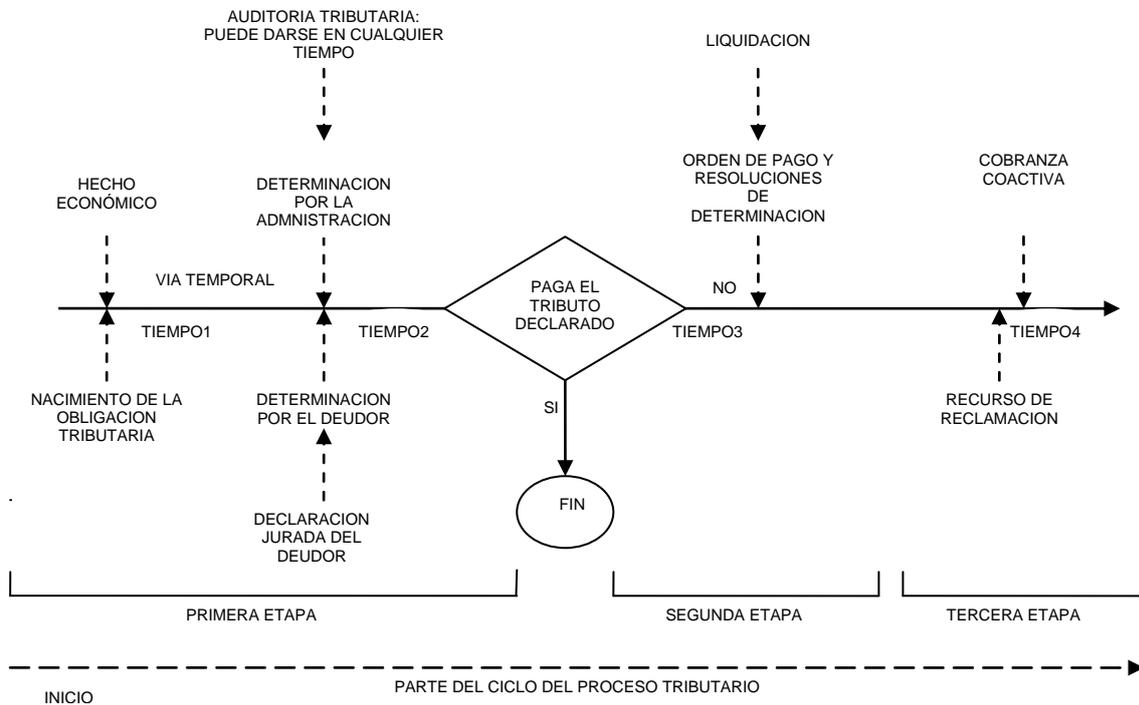
El objeto de la demanda es que se declare inaplicable al actor tanto lo establecido en el artículo 136.º del Código Tributario, como la resoluciones mencionadas en los antecedentes, y así admitirse a trámite su reclamación contra órdenes de pago que le han sido giradas sin tener que realizar el pago previo que exige la Administración Tributaria para su admisión; solicitando, además, que se dejen sin efecto las órdenes de pago.

El segundo párrafo del artículo 136º del Código Tributario, establece que "...Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en los casos establecidos en el segundo y tercer párrafo del artículo 119º". De otro lado, el segundo párrafo inciso f) del artículo 119º del Código precitado dispone que: "(...) tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago"; y, el tercer párrafo establece que: "(...) para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago".

El propio texto de la normativa acotada, desvirtúa el argumento de la demanda respecto a que el artículo 136.º del Código Tributario resulta atentatorio del debido proceso y la tutela judicial efectiva, al exigir el pago de la deuda como condición para efectuar algún reclamo. Ello porque el propio Código ha establecido la posibilidad de que se pueda reclamar sin esa condición, siempre y cuando la reclamación se haga dentro del plazo de 20 días y se acredite el pago de la deuda que no es materia de impugnación. Ninguno de los requisitos fueron cumplidos por el actor al interponer sus reclamaciones a las órdenes de pago, y como consecuencia de ello, tanto la Intendencia de la SUNAT como el Tribunal Fiscal las declararon inadmisibles, por lo que este Tribunal no encuentra que las resoluciones cuestionadas resulten violatorias de derecho constitucional alguno.

Respecto a la inaplicación de las órdenes de pago, materia también del petitorio, este extremo también debe desestimarse, pues en autos no obran dichas órdenes, lo cual no permite crear convicción en este Colegiado sobre los hechos alegados.

ESQUEMA DE PARTE DEL CICLO DEL PROCESO TRIBUTARIO



6. De la clasificación de los procedimientos y procesos tributarios

Los actos administrativos tributarios, como cualesquiera otros actos administrativos, al gozar de una presunción de legalidad son generalmente ejecutorios, es decir, de inmediato cumplimiento. Esta presunción de legalidad es *ius tantom*, lo que posibilita que puedan ser objeto de revisión. Su presunción de legalidad puede destruirse de oficio por la Administración o previa interposición de los oportunos recursos por los administrados.³⁷

Es así, que los órganos competentes dentro del procedimiento contencioso tributario para conocer y resolver las reclamaciones son los siguientes: Por el gobierno central la Superintendencia de Administración tributaria – SUNAT, por los gobiernos regionales sus propios órganos internos y por los gobiernos locales sus propios órganos internos y en algunos casos, como la Municipalidad de Lima Metropolitana y la Municipalidad Provincial de Huancayo por la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT de sus dependencias.

Respecto a la autoridad que resuelve las apelaciones dentro del procedimiento contencioso tributario es el Tribunal Fiscal como ultima instancia administrativa, cuya resolución puede ser

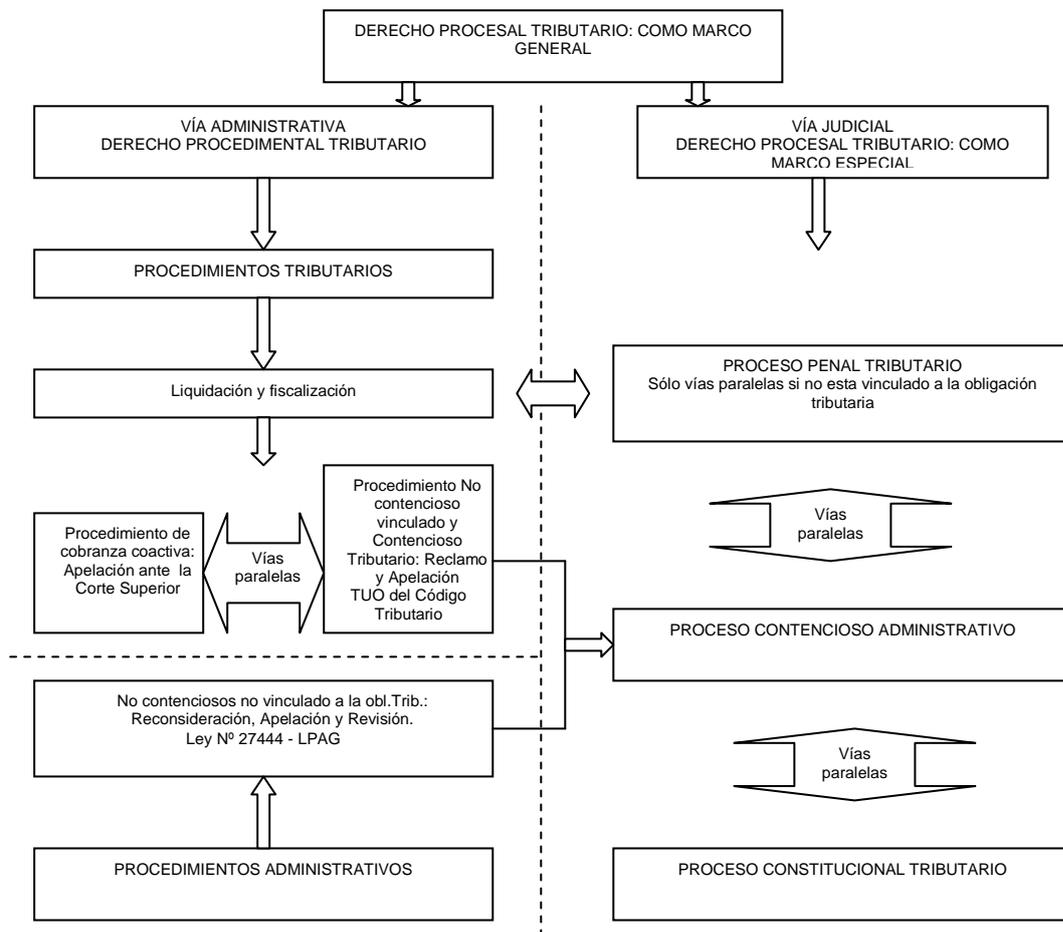
³⁷ MENDEZ MORENO, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario, Parte general, Lecciones de cátedra, 4ta, edición, Editorial Lex Nova, 2003, Valladolid, p. 389.

impugnar en la vía judicial por el contribuyente y por la SUNAT (previa autorización) y gobiernos regionales y locales.

La competencia de los órganos antes descritos, es irrenunciable e improrrogable y no puede ser alterada por la sumisión de los interesados.³⁸

Finalmente, presentamos el esquema de los procedimientos y procesos tributarios para contar con una visión panorámica de los mismos.

ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS



La principal diferencia entre los conceptos de proceso tributario y procedimiento tributario radica en que el primero reviste un auténtico carácter jurisdiccional. Si, por el contrario, hacemos referencia a actos de procedimiento, nos ubicamos en la órbita administrativa.

³⁸ MENDEZ MORENO, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario, Parte general, Lecciones de cátedra, 4ta, edición, Editorial Lex Nova, 2003, Valladolid, pp. 398 y 399.

Cuando concretamente hablamos de proceso contencioso tributario y nos referimos a una autoridad independiente e imparcial, debemos que ella debe estar funcionalmente ubicada, en primer lugar, dentro del Poder Judicial. No obstante, dicha autoridad puede estar también situada en el campo administrativo, siempre que se aseguren las notas de imparcialidad e independencia propias del juez. Esto último es lo que acontece en nuestro país con el Tribunal Fiscal.

Señala correctamente Martínez que el proceso jurisdiccional tributario no comienza con el procedimiento de comprobación que llevan a cabo los organismos recaudadores y que culminan con el acto de determinación de un impuesto. Este acto —dice Martínez— carece de naturaleza jurisdiccional. Como también carece de ella la decisión administrativa recaída en el recurso de reconsideración.

Es cierto que en tales situaciones la autoridad administrativa juzga y manda, pero se trata de un juicio y de un mandato de parte, no de un juicio y de un mandato imparcial. Es un juicio y un mandato de parte porque la Administración pública es uno de los sujetos en conflicto. La autoridad jurisdiccional, en cambio, se halla siguiendo las doctrinas de Carnelutti y Chiovenda, Martínez llega a la conclusión de que la actividad jurisdiccional, para que sea tal, debe llevarla a cabo un tercer sujeto que se halla sobre los que son parte de la relación jurídica controvertida. Por ello, ni la determinación ni el recurso de reconsideración emanado de la propia administración puede considerarse actos jurisdiccionales, y, por tanto, están fuera del derecho procesal tributario.³⁹

Asimismo, Villegas sostiene que el verdadero proceso tributario sólo se inicia mediante la intervención del Tribunal Fiscal o de la justicia ordinaria, mediante los recursos y acciones establecidas por la ley.⁴⁰

En ese sentido, la creación de un tribunal con expresa competencia en materia tributaria había sido reclamada tanto por la doctrina como por los propios sujetos pasivos tributarios, en razón de que la efectiva garantía de estos últimos requería la existencia de un verdadero órgano jurisdiccional donde poder ventilar las discusiones fiscales.

En efecto: antes del establecimiento del Tribunal Fiscal, a las cuestiones contencioso-tributarias sólo se las dirimía por medio del procedimiento tributario que hemos comentado anteriormente y en la cual la Administración asumía el doble papel de juez y parte, con la consiguiente desventaja procesal de los contribuyentes. Además, en razón de la presunción de legitimidad de los actos administrativos y de su fuerza ejecutiva, la resolución dictada por el juez administrativo en el procedimiento de determinación de oficio era inapelable, y el contribuyente o responsable debía previamente cumplirla para poder articular sus defensas ante la justicia. En otros términos, regía

³⁹ MARTINEZ, Francisco, El Proceso Tributario, Derecho Fiscal, XX113 y 117.

⁴⁰ VILLEGAS, Héctor V., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, 455 a 457.

plenamente el odioso principio del “*Solve et repete*”; es decir, pague y después repita.⁴¹ Cuya evolución se desarrolla en el Sub Capítulo IV del Capítulo V, segunda parte del presente tratado.

Finalmente, cabe señalar que en el Texto Único Ordenado del Código Tributario de Perú, se observa que el procedimiento contencioso tributario se inicia con el recurso de reclamación ante la Administración Tributaria y culmina con uno de apelación ante el Tribunal Fiscal. No obstante, si se entiende que el Tribunal Fiscal ostenta una función jurisdiccional. Luego, agotada la vía administrativa, se puede recurrir al poder judicial mediante acción contencioso administrativa. El proceso penal tributario⁴² y el proceso constitucional tributario tienen su propia normativa paralela.

7. Hacia los nuevos retos al Derecho Tributario Procesal y Derecho Procesal tributario.

Por otro lado, cabe resaltar algunos temas de mayor importancia en los procedimientos y procesos tributarios: así como, lo relativo a la existencia de órganos administrativos tributarios que tienen como función la de verificar, fiscalizar y recaudar los tributos de su competencia, así como el derecho de los administrados y de la propia Administración, en utilizar los procedimientos y procesos contenidos en normas tributarias, administrativas, entre otras, a efectos de solucionar los conflictos efectuados entre dichos órganos y los administrados. Tales organismos han sido generalmente descritos en normas tributarias, y su actuación se ha reglamentado⁴³, con pequeñas diferencias, teniendo en cuenta lo dispuesto en nuestro país -como normas rectoras- las establecidas en la Constitución y en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF y supletoriamente la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

En resumidas cuentas, de la revisión de las normas tributarias antes indicadas, se evidencia que las misiones de la Administración Tributaria y el Poder Judicial han sido definidas como la de promover eficazmente el cumplimiento de las obligaciones emergentes del sistema tributario, administrándolo con justicia y eficiencia, para contribuir al bienestar social, vinculados, entre otros temas, a los procedimientos y procesos tributarios.

Dentro de ésta perspectiva, nótese a la Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT, que en los últimos años viene demostrando tener una capacidad destacada en la recaudación tributaria, así como, en la resolución de conflictos, claro esta que aún hay mucho en que debe mejorar.

⁴¹ MARTIN, José María y RODRIGUEZ USE, Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1987, pp. 215.

⁴² Solo se suspende si existe vinculación directa con el procedimiento tributario, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 13° de la Ley Organiza del Poder Judicial.

⁴³ MARTIN, José María y RODRIGUEZ USE, Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1987, pp. 403 y 404.

En lo que respecta a las municipalidades, éstas aún se encuentran en una etapa incipiente, desde el punto de vista legislativo y pragmático. Respecto a los gobiernos regionales, éstos sólo gozan de potestad tributaria de acuerdo a la última modificatoria de la Constitución de 1993, facultad que a la fecha no lo ejercen.⁴⁴

Otro de los temas que es preciso indicar está referido al respeto máximo de la seguridad jurídica, donde el principio de contradicción a favor del administrado, sin restricciones, se convierte en una exigencia del Estado de Derecho.

En el campo de la actividad probatoria, es preciso anotar que los procedimientos tributarios y administrativos que limitan la oportunidad probatoria no responden a las garantías “supras” de la Constitución, que regula sobre los derechos “supra” y péticos a favor de los administrados, fundada sobre la igualdad irrestricta entre el ciudadano y el Estado. Se sugiere su enmienda para velar por la verdad material.

En la línea de lo anterior, es constante en el derecho moderno el rasgo esencial que los impedimentos probatorios, signados por un mandato administrativo de mera conveniencia del Estado, traducen un demérito imposible de consentir en la evolución social de la democracia. Los regímenes autoritarios, basados en el poder y no en el derecho, propician decisiones atentatorias a la garantía probatoria. Si el proceso tiene como meta el rasgo jurídico de llegar al conocimiento de la verdad objetiva de la materia en discusión, la garantía probatoria se corresponde a toda la problemática del proceso, sea en instancia administrativa como jurisdiccional.

Como se ha dejado entrever, la restricción probatoria que pretende cercenar su vigencia a una sola etapa del proceso adquiere gravedad inusitada cuando la globalidad del mismo es la esencia del debido proceso de ley. La importancia de la prueba excede el marco del derecho tributario en tanto no podría hablarse propiamente de orden jurídico si aquélla no es reconocida como uno de los derechos inherentes a las personas.

Ciertamente, luego de la incorporación del Pacto de San José de Costa Rica a nuestro orden constitucional, quedó consagrado que el juez natural de los hechos en materia tributaria es el

⁴⁴En las últimas décadas, la mayoría de los países de Latinoamérica enfrentan la cada vez más exigente necesidad de lograr equilibrios macroeconómicos sustentables, a través de diseños de sistemas tributarios que respeten los principios esenciales de la tributación, en el marco de contextos marcados por la globalización, el cambio tecnológico y sensibles modificaciones en la distribución del ingreso nacional.

Así, la inestabilidad de las políticas públicas fundamentales, y de las orientaciones económicas en particular, ha generado turbulencias casi sistemáticas en las políticas fiscales, con los consiguientes impactos en el diseño de las normas impositivas. Asimismo se ha reafirmado, cada vez más, que el diseño del sistema tributario —y de la política tributaria en particular— tienen un límite concreto y definido impuesto por la capacidad efectiva con que cuenta la Administración Tributaria para gestionarlo adecuadamente.

Como se ha señalado reiteradamente, los cambios en la política tributaria sin modificaciones en la Administración generalmente conducen a resultados, al menos, intrascendentes.

CASTAGNOLA, Horacio, Tratado de Tributación, Tomo II, Política y economía tributaria, Vol. 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, p. 509.

Tribunal Fiscal⁴⁵, por lo que el cercenamiento a la presentación de pruebas en esa instancia le quita su fundamento y limita su función específica. La intención del legislador, debe ser la de dotar a dicho tribunal de las facultades suficientes para un adecuado control de los actos administrativos llevados a su conocimiento, tanto en orden a los hechos como al derecho que constituyen su causa, y su misión de dicho Tribunal es descubrir la verdad real, por lo que frente a la nueva restricción impuesta deberá, necesariamente, utilizar sus facultades mediante la disposición de medidas para mejor proveer con el objeto de complementar el material probatorio del proceso.

Por lo demás, también implica una afectación al principio de equidistancia procesal desde que no limita a la Administración Tributaria la posibilidad de presentar pruebas nuevas ante el tribunal, lo que constituye otra afectación a expresas garantías constitucionales, que resiente la defensa del administrado y el equilibrio procesal y compromete la responsabilidad del juzgador, al colocarlo en la obligación de fallar sin la certeza de estar dictando una sentencia justa.

En cuanto a la situación actual del Derecho Tributario, podemos advertir que está marcada por una alta complejidad, oscuridad de sus normas y por una discrecionalidad de la Administración que la torna incompatible con los principios jurídicos que deben imperar en el marco legal constitucional. Tales poderes otorgados a la Administración tipifican a la vinculación fisco-contribuyente como una “relación de poder”, abandonándose de hecho la relación que somete a ambos sujetos por igual a la ley y al derecho.

En efecto, ese poder ataca a la igualdad al otorgarle a la Administración Tributaria una gestión fácil y cómoda sobre la base de una ficción de la realidad, con normas de valoración y procedimientos alejados de los principios de justicia.

En el contexto descrito, teniendo en cuenta la evolución operada en el Derecho Procesal Tributario, debería considerarse la modificación en cuanto a su composición y la ampliación de su competencia. El Código Tributario como norma rectora en materia tributaria, después de las normas contenidas en la Constitución, debe reflejar una nueva estructura que incorpore normas no solo de competencia de SUNAT, sino también de competencia para los gobiernos regionales y los gobiernos locales, mediante un orden sistemático que afronte los nuevos retos al Derecho Tributario moderno.

De otro lado, los procesos tributarios, penal y civil, con excepción del proceso constitucional, son aquellos que si bien se encuentran regulados en normas procesales especiales, sin embargo, existen normas dispersas en el ámbito administrativo. Por ejemplo, los delitos tributarios están

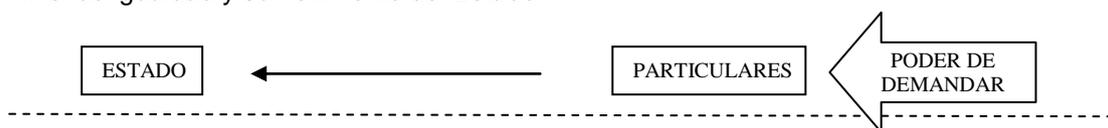
⁴⁵ La creación del Tribunal Fiscal representó un avance considerable en el contexto jurídico, por las características a él asignadas. Las facultades otorgadas a dicho Tribunal representaron en su época un avance considerable, permitiendo su conformación interdisciplinaria el enriquecimiento de la materia tributaria, lo que se manifiesta en una eficiente acción que se ha visto reflejada por sus fallos emitidos.

regulados en los Decretos Legislativos Nos. 813 y 815, pero a su vez también existen normas procesales en el Código Tributario que deben ser derogadas o derivadas a los decretos legislativos antes citados.

Lo mismo ocurre, en menor medida, con el proceso contencioso administrativo, puesto que además de aplicar la Ley No. 27584, se debe complementar con el Código Procesal Civil, y en algunos casos los demandantes incurrir en confusión al pretender citar normas del Código Procesal Civil que difiere de la referida Ley.

No obstante, es preciso mencionar que la existencia de lo que actualmente llamamos “proceso contencioso administrativo” es una de las consecuencias más importantes del sometimiento del Estado al orden jurídico pues, como señala MUÑOZ, el proceso contencioso administrativo nació “para garantizar los derechos de los individuos frente a la actividad ilegítima de la Administración”.⁴⁶

Nivel de igualdad y sometimiento del Estado



En todos los países, las estructuras y las instituciones jurídicas nacieron obviamente condicionadas por las particularidades de las estructuras políticas y sociales del medio en el cual se desarrollaban, pero, sin lugar a dudas, puede afirmarse que en pocas materias como en el proceso contencioso administrativo se advierte con mayor nitidez que las condiciones históricas en que nacen y se desarrollan los principios e instituciones jurídicas constituyen un factor trascendental que determina sus características básicas, sus alcances, y hasta su propia existencia.⁴⁷

⁴⁶ MUÑOZ, Guillermo A., Inmunidad de poder, en Muñoz – GRECCO, Fragmentos y testimonio del derecho administrativo, Buenos Aires, Ad –Hoc, 1999, p. 676.

⁴⁷ DIAZ SIEIRO, Horacio Damián, Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho tributario, Vol. 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 249 a 251.

CAPÍTULO II : Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios⁴⁸ (César Gamba).

I. Aproximación al tema.-

Nadie parece poner en duda que un Sistema Tributario justo requiere una Administración Tributaria que goce de las facultades y potestades suficientes para efectuar el cobro de las deudas tributarias, así como para sancionar los incumplimientos de las obligaciones tributarias. Como acertadamente ha señalado el Tribunal Constitucional español (TCE): *“para el efectivo cumplimiento del deber (de contribuir) (...) es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidad de defraudar»; de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3°). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema justo» como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1⁴⁹: En una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria. De donde se sigue, asimismo, que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, **dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales**, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias⁵⁰.*

⁴⁸ Las ideas principales del presente trabajo han sido tomadas de la ponencia que presentáramos para las VIII Jornadas Nacionales de Tributación organizada por la Asociación Fiscal Internacional – Grupo Peruano, llevadas a cabo los días 17 y 18 de mayo de 2004, dedicadas a desarrollar el tema relativo a: “Las Facultades de Fiscalización y Determinación de la Administración Tributaria”. Nuestra ponencia llevó por título “Acerca del Ejercicio y Control de las Potestades Administrativas. Especial referencia al Procedimiento Tributario de Fiscalización”.

⁴⁹ Artículo 31°.1 de la Constitución española (CE): “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

⁵⁰ El añadido entre paréntesis, así como el subrayado y la negrita son nuestros. Vid., la STCE 76/1990 (fundamento jurídico 3°).

Como sabemos, la Constitución tiene un «valor normativo» innegable; los principios y derechos fundamentales recogidos en su texto obligan a todos los poderes públicos sin excepción⁵¹: 1º) al legislador, al momento de «atribuir» potestades a la Administración; 2º) a la misma Administración al momento de «ejercer» sus potestades⁵², así como al «reglamentar» las leyes; y, finalmente, 3º) a los Jueces y Tribunales, al momento de «juzgar» y «ejecutar» sus decisiones.

Como acertadamente afirma, EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA: «Hoy la Constitución domina no sólo el campo, relativamente estricto, de la justicia constitucional, sino la totalidad de la vida jurídica de la sociedad, con un influjo efectivo y creciente»⁵³.

Lamentablemente, en el ámbito tributario esta preeminencia de los principios constitucionales y derechos fundamentales no siempre ha sido entendida a cabalidad. En efecto, resulta cuestionable –por decir lo menos– como las normas tributarias que se suceden en nuestro ordenamiento jurídico, lejos de reconocer la primacía de los derechos y garantías fundamentales sobre las potestades administrativas, vienen reforzando de manera injustificada la posición de la Administración, limitando, de este modo, los derechos de los administrados⁵⁴.

En efecto, es lamentable, pero nuestro Código Tributario se muestra reticente a recoger las exigencias y garantías fundamentales mínimas que impone un “Estado Social y Democrático de Derecho” como el que nuestra Constitución Política pretende instituir. Así, cada vez que se consagra una potestad administrativa, el legislador, lejos de imponer los límites necesarios para que su ejercicio se efectúe sin desviaciones, y respetando la línea divisoria impuesta por los derechos y garantías constitucionales, atiende exclusivamente al interés administrativo.

Un ejemplo claro de esta tendencia que venimos denunciando la constituyen, precisamente, las últimas modificaciones introducidas al Código Tributario con ocasión de la delegación de

⁵¹ Vid., los artículos 51º y 138º de la Constitución Política del Perú (CP), en los que se reconoce la “supremacía del texto constitucional” sobre el resto del ordenamiento jurídico. A su vez, el artículo 3º que reconoce el carácter preponderante de los derechos fundamentales reconocidos en su texto, así como “otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma Republicana de Gobierno”. Finalmente, debemos mencionar que el artículo 138º reconoce la sumisión total del Poder Judicial a la Constitución.

⁵² Recordemos que el artículo 10º de la LPAG sanciona con nulidad cualquier actuación administrativa que contraviene la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias. No obstante ello, en forma inexplicable, al parecer, nuestro CT intenta apartarse de esta regla básica de todo Estado Derecho, consagrando causales específicas de nulidad, sin reconocer que un acto administrativo contrario al Derecho, por sí mismo es nulo. Al parecer, se trataría de un vano intento por hacer prevalecer la posición de la Administración sobre la de los particulares.

⁵³ Vid., a E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ, Curso de Derecho Administrativo I, 8ª edición, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 106.

⁵⁴ Vid., en este mismo sentido, el “Pronunciamiento sobre la Situación Tributaria del País” formulado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, en el que se puede leer lo siguiente: «En los últimos años se ha modificado la legislación tributaria con un sesgo exageradamente fiscalista debilitando la posición jurídica de los contribuyentes frente a la Administración y desnaturalizando la finalidad de los tributos. En este marco se sitúan las modificaciones dictadas por el Gobierno en virtud de las atribuciones delegadas mediante Ley 28709, cuyas disposiciones, en la mayoría de los casos, vulneran los principios tributarios contenidos en la Constitución Política del Estado» (publicado en el Diario “Gestión”, el 29 de abril de 2004.

facultades delegadas mediante Ley N° 28807. En estas normas, pues, no se ha tenido siquiera la intención de equilibrar a las dos partes de la relación tributaria –tantas veces requerida-, sino que, por el contrario, se ha seguido, precisamente, la dirección opuesta, rayando en muchas oportunidades con la inconstitucionalidad, y, en otras, atentando contra los principios jurídicos básicos de todo Estado de Derecho. El fundamento de los cambios es, pues, al parecer, atender únicamente a consideraciones estrictamente fiscalistas o recaudatorias, cuando no a la comodidad administrativa, en desmedro de las garantías esenciales de los obligados tributarios. La consecuencia resulta evidente: el contribuyente se encuentra cada vez más desprotegido.

En efecto, hoy por hoy, por increíble que parezca, por poner un ejemplo, nuestro Código Tributario habilita a la Administración a fiscalizar a quien quiere, con o sin aviso previo, en el lugar que decida, con la intensidad y alcance que decida, durante el tiempo que considere pertinente, adoptando las medidas cautelares que considere pertinente, solicitando la información que desee, durante el horario que decida y hasta cuando esté satisfecha; ello sin dejar de mencionar las abundantes potestades normativas con que ha sido premunida, pudiendo incluso regular aspectos esenciales de los tributos, como ocurre con la designación de agentes retenedores, perceptores y de detracción (deudor tributario)⁵⁵.

Precisamente, las líneas siguientes no vienen sino a constituir algunas ideas y reflexiones dispersas acerca los principios y fundamentos que consideramos han de regir los procedimientos administrativos en un ámbito sumamente conflictivo como es el “tributario”. Evidentemente, no intentaremos agotar el tema ni mucho menos. Por el contrario, sólo intentaremos hacer un breve recorrido por algunas instituciones claves relacionadas a los procedimientos tributarios. Esperamos que el lector sepa disculparnos por la disparidad de temas tratados en las presentes líneas, cuyo común denominador, tal vez sólo demuestren que legislador –en aras de salvaguardar el crédito tributario- únicamente ha tenido a la vista, de manera injustificada, a una de las dos partes de la relación tributaria (la Administración Tributaria), en perjuicio de los derechos y garantías fundamentales de la otra parte (el administrado-contribuyente). Veamos.

II. El procedimiento administrativo como medio de formación de la voluntad administrativa, como garantía de los administrados y como institución de carácter constitucional.-

⁵⁵ Esta idea la tomo prestada de ANGEL AGUALLO AVILÉS (Interés fiscal y Estatuto del contribuyente, en CREDF, núm. 80, 1993, pág. 590): “de conformidad con el RGIT, la Inspección de los Tributos, efectivamente, comprueba e investiga a quien quiere, con o sin aviso previo, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le apetece, durante el tiempo que le conviene, adoptando las medidas cautelares que desee, utilizando los medios que se le antoje, en el lugar que le place, durante el horario que le complace y hasta cuando esté satisfecha. Esto que acabo de decir no es un trabalenguas; no es más que una traducción en lenguaje paladino de las incontables expresiones del siguiente tenor: “cuando así lo acuerde el Órgano competente”, “a juicio de los actuarios”, cuando la Inspección lo “estime” o “juzgue conveniente”, “cuando lo considere justificado”, etc.”.

El artículo 44° de la Ley N° 27444, del Procedimiento Administrativo General (LPAG) configura el procedimiento administrativo como el «conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados».

El procedimiento administrativo constituye, pues, una garantía esencial de los administrados, toda vez que implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración para la emisión de un acto administrativo legítimo. Mediante éste, precisamente, la Administración cumple los fines a los que está llamada a cumplir: «servir al interés público» –garantizar una administración de los tributos de manera eficaz o hacer efectivo el deber de contribuir, diríamos en el ámbito tributario-, así como se garantiza que los actos administrativos se sometan plenamente al ordenamiento jurídico (principio de legalidad).

Por tanto, el procedimiento administrativo no constituye una institución de la que pueden prescindir la propia Administración o incluso el legislador al regular la actuación de esta última. Por el contrario, los fines a los que está llamada a cumplir el procedimiento administrativo en un Estado Democrático de Derecho constituyen valores o bienes recogidos expresamente por nuestro texto constitucional, tales como: el derecho a la tutela efectiva por parte de los administrados, la satisfacción de necesidades públicas por parte de la Administración, el principio de eficacia administrativa, el ejercicio efectivo del derecho de defensa, la adecuación de las actividades administrativas a la Ley y al Derecho (principio de legalidad), entre otros.

En este mismo sentido, se ha pronunciado la Comisión de Expertos encargada de elaborar el Informe para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, con el siguiente tenor literal:

“(…) No en vano la doctrina administrativa más reciente viene insistiendo en la consideración del procedimiento como institución jurídica constitucionalmente relevante. Desde esta perspectiva trata de superarse una visión estrictamente garantista para adoptar otra de carácter plural que atienda a los diversos fines con valor constitucional que cumple la institución y en función de los cuales tendrá en distintos supuestos características diversas. Así, se acepta que la significación creciente del procedimiento como institución de rasgos propios que la dotan de sustantividad frente a la resolución final encuentra su reconocimiento en la CE.

Ello obedece a un doble orden de consideraciones que aparecen al mismo tiempo como factor diferenciador con relación al proceso en sede

jurisdiccional. La primera, la necesidad de conciliar garantía y eficacia. La segunda, la incidencia del factor oportunidad en la configuración de los cometidos atribuidos a la Administración. Se trata, en definitiva, de aspectos que inciden directamente en el núcleo esencial de la configuración constitucional de la Administración: el servicio a los intereses generales en términos de objetividad. Ello supone en el ámbito tributario que los procedimientos deben operar, en la práctica, como instrumentos efectivos en la lucha contra el fraude fiscal⁵⁶.

Dentro de nuestro Código Tributario (CT) existe un Libro (Tercero) destinado a regular los Procedimientos Tributarios. En éste se incluyen: 1º) El Procedimiento de Cobranza Coactiva; 2º) El Procedimiento Contencioso – Tributario (Reclamación y Apelación); 3º) La Queja; y, 4º) Los Procedimientos No Contenciosos.

Dentro del mismo libro también existe un Título (IV) destinado a regular el Proceso Contencioso Administrativo en el ámbito tributario –mal llamado «Demanda Contencioso – Administrativa ante el Poder Judicial»-, el mismo que – pese a su ubicación sistemática-, lejos de ser un «procedimiento administrativo» seguido ante una entidad administrativa, constituye un verdadero «proceso judicial» seguido ante el órgano jurisdiccional. Lamentablemente, el Decreto Legislativo N° 953 (re)incorporó dentro de un Libro destinado a regular «Procedimientos Tributarios», normas relativas a un proceso judicial, haciendo gala, no sólo de una deficiente técnica legislativa, sino intentando restablecer la superada idea, según la cual, en materia tributaria el Proceso Contencioso – Administrativo constituye la continuación del proceso administrativo, y no un verdadero proceso de control «jurídico» de las actuaciones administrativas, tal como viene siendo reconocido de forma unánime hoy en día.

A su vez, el Libro Tercero del Código Tributario parece olvidar del todo cualquier regulación relacionada a los Procedimientos Administrativos de Recaudación, Fiscalización, Consultas Tributarias, así como el Procedimiento Sancionador Tributario, entre otros. Es verdad que en otros preceptos del CT existen normas relacionadas a los procedimientos mencionados; sin embargo, dicha normatividad, los regula más como una mera facultad de la Administración Tributaria, evitando fijar adecuadamente las etapas del procedimiento, así como los límites del ejercicio de las potestades administrativas. En efecto, se puede apreciar la falta de una regulación sistemática de los mismos –desde su inicio hasta la emisión de la resolución que le pone fin (conclusión)-, lo cual consideramos que podría significar un serio debilitamiento de garantías esenciales de los contribuyentes, tales como el derecho a ser oído en forma previa a la emisión de la resolución, el deber de motivación de los actos administrativos, el deber de

⁵⁶ Vid., el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión), Madrid, marzo de 2001, pág. 52 (el subrayado y la cursiva son nuestros).

pronunciarse sobre todas las cuestiones que surjan del expediente, o incluso el solo deber de pronunciarse, entre otras.

Por esta razón, resulta conveniente incluir en el Libro Tercero del CT: «Procedimientos Tributarios», normas específicas que garanticen que la resolución final de los Procedimientos Administrativos de Recaudación, Fiscalización, Consultas Tributarias, Sancionador Tributario, entre otros, se emita como consecuencia de una serie de actos y diligencias que garanticen el derecho a un debido procedimiento administrativo, el sometimiento pleno de la decisión administrativa al ordenamiento jurídico, los límites de las prerrogativas de la Administración, así como los derechos y garantías de los obligados tributarios en el mismo, entre otros. Ello podría coadyuvar a salvaguardar los derechos y las garantías de los contribuyentes, así como a limitar cualquier posible arbitrariedad de la Administración⁵⁷.

Para finalizar este punto, es preciso referir que las antiguas doctrinas del Derecho Tributario que centraban su objeto de estudio principalmente en la concepción de «tributo» como una relación jurídica que vinculaba a dos partes –a la que se adscribe nuestro CT-, han venido cediendo por una concepción que busca centrar su análisis esencialmente en el conjunto de facultades y deberes administrativos («función tributaria») con que se dota a la Administración Tributaria, para cumplir con su finalidad básica, como es el cobro de las deudas tributarias. Precisamente, esta finalidad se puede llevar a cabo únicamente mediante el «procedimiento tributario», que no viene sino a ser sino una sub-especie del «procedimiento administrativo».

III. La ley del procedimiento administrativo general y los procedimientos tributarios. Algunas aplicaciones prácticas.-

El día 11 de octubre de 2001 entró en vigencia la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)⁵⁸. Dicho precepto ha significado un nuevo marco que regula las relaciones jurídicas entre la Administración Pública y los administrados. Tal como señala el Presidente de la Comisión encargada de elaborar la referida norma, una de las líneas directrices que inspiró la reforma fue la *«adaptar la legislación del procedimiento administrativo a las exigencias de los principios y valores de un marco constitucional democrático, satisfaciendo tanto la necesidad de ampliar y reforzar las garantías y derechos de los ciudadanos para la resolución pronta y justa de sus asuntos, así como diseñar un ordenamiento para la actuación*

⁵⁷ En esta misma línea, por ejemplo, se pronunció la Asociación Fiscal Internacional – Grupo Peruano en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación: «Las Facultades de Fiscalización y Determinación de la Administración Tributaria», respecto del procedimiento de fiscalización, en el siguiente sentido: «Que debe regularse de manera completa el procedimiento de fiscalización, a fin de que queden normados adecuadamente su inicio, desarrollo y término y los límites de las prerrogativas de la Administración Tributaria, así como para permitir a los administrados el cabal ejercicio de su derecho de defensa (...)» (Vid., el punto 5 de la Resolución emitida en las Jornadas con fecha 09 de junio de 2004).

⁵⁸ Ley N° 27444, publicada el 11 de abril de 2001.

administrativa acorde con las modernas concepciones sobre el rol del Estado y en particular el rol de la administración pública en la economía (...)».⁵⁹

Se trata, por tanto, de una norma garantista cuyos preceptos deben ser integrados a los distintos procedimientos tributarios sin excepción, pudiendo existir un apartamiento del patrón aplicable a todos los procedimientos administrativos, únicamente en aquéllos casos en que medie una justificación razonable. Sin embargo, pese a que la norma se encuentra vigente por más de tres años y medio, a la fecha notamos una seria reserva de parte los distintos funcionarios de las Administraciones Tributarias para aplicar los preceptos de la LPAG. En nuestro punto de vista, ello se debe, básicamente, a dos razones: 1°) Actualmente, existen normas del CT que colisionan directamente con el texto de la LPAG, por lo que basados en una supuesta «especialidad» de las normas tributarias, se prefiere aplicar estas últimas; y, 2°) Aún en los casos en que no existiera contradicción entre normas tributarias y administrativas, una supuesta «singularidad» de la materia tributaria, es utilizada como justificación para no aplicar la LPAG⁶⁰.

Al respecto, conviene señalar que la LPAG no contiene una referencia expresa que excluya su aplicación a los procedimientos tributarios⁶¹. Por tanto, para delimitar su aplicación a este tipo de procedimientos, debemos remitirnos a las normas generales que regulan su ámbito de aplicación.

Así, el artículo I de la LPAG establece que dicho precepto es aplicable *para todas las entidades de la Administración Pública*, sin excepción. En consecuencia, dado que las «*Administraciones Tributarias*» se encuentran insertas dentro de la «*Administración Pública*», resulta obvio concluir que la norma es de aplicación también a los procedimientos seguidos ante aquélla.

Sin embargo, sabemos que determinados procedimientos tributarios tienen una regulación «*específica*», por lo que es necesario dilucidar la cuestión respecto a las materias que en el ámbito tributario resultarían reguladas por la LPAG.

⁵⁹ Vid., a JORGE DANÓS ORDÓÑEZ, El proceso de elaboración y aprobación de la Nueva Ley de Procedimiento Administrativo General, en la presentación a la primera edición oficial de la Ley del Procedimiento Administrativo General editada por el Ministerio de Justicia, Lima, 2001, págs. 3 y ss.; concretamente pág. 5.

⁶⁰ Ello sin dejar de mencionar que con posterioridad a la puesta en vigencia de la LPAG, de manera inexplicable se han venido sucediendo en materia tributaria, normas con rango de Ley que en algunos casos han llegado a contradecir el texto expreso de la LPAG, sin que se cuente con una justificación objetiva y razonable para ello, disminuyendo en gran medida el nivel de protección de los administrados-contribuyentes.

⁶¹ Tal como si ocurría, por ejemplo, en España con la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (30/1992, de 26 de noviembre, modificada por Ley 4/1999, de 13 de enero). Vid., la Disposición Adicional Quinta de dicha norma. Sin embargo, desde el 1 de julio de 2004 se encuentra en vigencia la novísima Ley General Tributaria (Ley N° 58/2003, publicada el 18 de diciembre de 2003), en cuyo artículo 97°.1 se establece expresamente que las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos rigen supletoriamente a todos los procedimientos tributarios.

Para pronunciarnos sobre este asunto es preciso referirse a las siguientes disposiciones contenidas en la LPAG:

- **Artículo II .- Contenido**

(...)

2. *Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.*

- **Tercera (Disposición Complementaria y Final) .- Integración de procedimientos especiales**

La presente Ley es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales.

- **Quinta (Disposición Complementaria y Final) .- Derogación expresa**

Esta Ley es de orden público y deroga todas las disposiciones legales o administrativas, de igual o inferior rango, que se le opongan o contradigan, regulando procedimientos administrativos de índole general, aquellos cuya especialidad no resulta justificada por la materia que rijan, así como por absorción aquellas disposiciones que presentan idéntico contenido que algún precepto de esta Ley.

Las normas transcritas, pues, determinan que la LPAG resulta aplicable de manera *supletoria* a todos los procedimientos tributarios –en tanto que se tramitan ante una entidad de la Administración Pública-, de acuerdo a las siguientes reglas:

- a) Si trata de una materia que no se encuentra prevista en la normatividad tributaria, rige la LPAG.
- b) En caso de colisión entre la normatividad tributaria y la normatividad general se aplican las siguientes reglas:

- Si la normatividad tributaria (anterior o posterior a la LPAG) no tiene rango de ley, se aplica la LPAG, pues así lo exige expresamente el artículo II.2 citado anteriormente, así como el principio de jerarquía normativa⁶².
- Si la normatividad tributaria tiene rango de ley y es anterior a la vigencia de la LPAG, aquélla primará sólo si la especialidad de la materia justifique una regulación diferente de la general (LPAG)⁶³.
- Si la normatividad tributaria tiene rango de ley y es posterior a la vigencia de la LPAG, aquélla se aplicará sólo si existe una justificación adecuada para apartarse del patrón aplicable a todos los procedimientos administrativos, siempre que no implique un sacrificio evidente a los derechos y garantías fundamentales. De lo contrario, la norma tendrá que ser “expulsada” del ordenamiento jurídico por afectar normas fundamentales.

De acuerdo a lo dicho, la LPAG se aplicará directamente en caso de *laguna* en la legislación procedimental-tributaria. Sin embargo, en caso de contradicción u oposición entre ambas normatividades (LPAG-legislación tributaria), debe admitirse la posibilidad de aplicar la legislación especial, en tanto que se cuente con «*justificación razonable*» para apartarse del patrón general aplicable a los demás procedimientos administrativos.

En efecto, sabido es que la materia tributaria ostenta una «especificidad» en determinadas materias que justificaría una regulación diversa –o, incluso, opuesta- de la «general» (singular). Sin embargo, esta normatividad no puede atentar o desviarse sustancialmente de los principios generales recogidos en la LPAG o de las garantías de los administrados (contribuyente) reconocidas en la misma (artículos 55° y 56° de la LPAG). Existe, pues, un «núcleo básico» en la LPAG contra el que no puede disponerse lo contrario, por más «especial» que puede ser «lo tributario».

Tal es, por ejemplo, la opinión de FERNANDO CASANA MERINO, quien –refiriéndose a la aplicación en el ámbito tributario de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativos Común española- señala lo siguiente:

“la aplicación de una depurada técnica jurídica exige que la regulación del procedimiento sea similar en las distintas ramas de la Administración; pero también la seguridad jurídica –elevada a principio

⁶² Es más, la LPAG ya ha derogado todas las normas infralegales que se le opongan. Vid., la Quinta Disposición Complementaria y Final concordada con el artículo II.2 de la LPAG.

⁶³ Es más, la LPAG ya ha derogado todas las normas con rango de ley que cuya especialidad no resulta justificada por la materia que rijan. Vid., la Quinta Disposición Complementaria y Final de la LPAG.

*constitucional- impide que en determinados sectores de la Administración –desde luego en el tributario- esas garantías sean reguladas de tal forma que hagan descender sensiblemente el nivel de seguridad del administrado en relación con lo dispuesto en la norma que regula el procedimiento común. La especialidad de la materia permite, e incluso en casos puede aconsejar, una regulación diferenciada, pero no distinta de la que tiene cualquier otro administrado, ni en los principios básicos que rigen el procedimiento, ni en los derechos que asisten al contribuyente cuando se relaciona con la Administración*⁶⁴.

Sin lugar a dudas que en cada caso concreto deberá determinarse en qué medida resulta de aplicación la LPAG a los procedimientos tributarios, en función a si se trata de una laguna de la normatividad específica o, en caso de que ambas regulaciones sean contradictorias, si se encuentra debidamente *justificada* la diferencia de trato, atendiendo a la *especificidad* de la materia que se trata.

*Por esta razón, resulta difícil aportar una regla general que indique los supuestos en los que la LPAG se aplica o no a los procedimientos tributarios, pues –tal como ya dijimos- ello debe verificarse en cada caso concreto. Sin embargo, es preciso reconocer expresamente la integración de la LPAG a la normativa tributaria. A su vez, aquellos preceptos tributarios que colisionan con el texto de la LPAG, deberían ser adecuados directamente para que los aplicadores del Derecho puedan conocer de manera clara y precisa el Derecho aplicable*⁶⁵.

A continuación, mencionaremos algunos supuestos de aplicación directa de la LPAG a los procedimientos tributarios:

A. La actuación de la Administración Tributaria «necesariamente» debe adecuarse a los principios del procedimiento administrativo.-

En todos los procedimientos tributarios, los contribuyentes pueden *-y deben!*- exigir que la actuación de las Administraciones Tributarias *sirvan al interés general* –y no a un interés particular o privado-, y que garanticen adecuadamente los derechos e intereses de los administrados.

⁶⁴ Vid., FERNANDO CASANA MERINO, La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos tributarios, en CREDF, núm. 103, 1999, págs. 413 y ss.

⁶⁵ Cabe señalar que esta misma cuestión se la formularon los miembros de la Comisión de Expertos encargada de elaborar las propuestas de modificación a la Ley General Tributaria española. Vid., el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión), Madrid, marzo de 2001, págs. 53 y ss: “Al margen de alguna opinión minoritaria que defiende la particularidad de las normas tributarias como garantía de la autonomía científica del Derecho Financiero y Tributario, puede afirmarse que es opinión común de la Comisión que, en los procedimientos tributarios, ha de aplicarse, en la medida de lo posible, la LRJ-PAC”.

Para tal efecto, la dogmática jurídica ha reconocido un conjunto de principios del procedimiento administrativo que –al gozar de sustento constitucional- constituyen los criterios que guían toda las actuaciones administrativas, y que, a su vez, sirven de pauta a las Administraciones para la interpretación de las normas.

Tales principios –si bien se encuentran recogidos en el artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)- encuentran fundamento en el texto constitucional, por lo que resultan *exigibles* a todas las Administraciones Públicas en cualquier procedimiento administrativo, incluyendo los «tributarios» (que duda cabe).

De este modo, los principios de legalidad, del debido procedimiento administrativo, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, presunción de veracidad, buena fe, verdad material, entre otros, resultan plenamente exigibles en cualquier procedimiento administrativo/tributario.

Así, por ejemplo, los requerimientos de información, así como las demás cargas impuestas por la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización deben mantener la debida *proporción* con el fin que se pretende alcanzar. Ello significa que los pedidos de información deben ser estrictamente necesarios (rationales y proporcionales) a los fines que se pretenden alcanzar, y no obedecer a la comodidad administrativa.

Por tanto, para efectuar un pedido de información la Administración Tributaria *debe* necesariamente:

- Evaluar si es estrictamente necesario para la finalidad que busca alcanzar.
- Buscar la forma menos *gravosa* para que el contribuyente para alcanzar el objetivo.
- Verificar si resulta *proporcionada* con la finalidad que se espera alcanzar.

B. Deficiencia de las fuentes en el ordenamiento.-

Según el artículo VIII de la LPAG, *las autoridades administrativas no podrán dejar de resolver las cuestiones que se les proponga, por deficiencia de sus fuentes*. En tales casos, deben acudir a los *principios del procedimiento administrativo*; o en su defecto, a *otras fuentes supletorias del procedimiento administrativo*, y sólo *subsidiariamente a*

éstas, a las normas de otros ordenamientos que sean compatibles con su naturaleza y finalidad.

De acuerdo con ello:

- En ningún caso, la Administración Tributaria puede dejar de resolver los casos sometidos a su conocimiento bajo el argumento de la existencia de deficiencia o falta de precisión normativa, pues en tal supuesto puede acudir a las demás fuentes del derecho reconocidas por el propio Código Tributario (Norma IX y artículo V de la LPAG).

La norma resulta aplicable tanto a los procedimientos contenciosos, no contenciosos o, incluso, al procedimiento de consultas. Sin embargo, contrariando este principio básico, al parecer, el artículo 94° del Código Tributario exime a la Administración de su obligación de absolver consultas por escrito en casos de deficiencia o falta de precisión normativa, debiendo proceder en tales casos –señala el precepto- «a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente». No obstante ello, debe tenerse en cuenta que en caso que dicho proyecto se aprobara, éste únicamente regirá a supuestos producidos con posterioridad a su vigencia (principio de irretroactividad de las normas), por lo que consideramos que, en tales supuestos además de la remisión del proyecto correspondiente, la Administración Tributaria necesariamente debe absolver la consulta sometida a su conocimiento.

- A los procedimientos tributarios se les aplica supletoriamente las normas de la LPAG; mientras otros ordenamientos procesales, tales como el Código Procesal Civil, se aplican sólo con carácter subsidiario, y sólo en la medida que sea compatible con su naturaleza y finalidad.

C. Documentación prohibida de solicitar (Artículo 40° y 104° de la LPAG).-

Nuestro Código Tributario no se pronuncia respecto a la forma en que la Administración deba dar inicio al procedimiento de fiscalización. La práctica indica que la forma de darle inicio es mediante una comunicación (requerimiento) notificada al contribuyente –efectuado conforme a ley- para que se exhiba y/o presente determinada documentación. Se trata del primer requerimiento, que generalmente se acompaña con una carta de presentación.

Por tanto, aplicando supletoriamente los artículos 40° y 104° de la LPAG, el inicio del procedimiento de fiscalización deberá incluir necesariamente lo siguiente⁶⁶:

- La identidad de los funcionarios al servicio de la Administración bajo cuya responsabilidad se tramita el procedimiento.
- Los derechos y obligaciones del sujeto intervenido en el curso de las actuaciones.
- La naturaleza y alcance del procedimiento (tributos, períodos, etc.)
- El plazo estimado de duración del procedimiento.

Adicionalmente, no debemos olvidar que el inciso a) del artículo 92° del CT establece como un derecho de los administrados, el de ser *tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria*.

Ahora bien, la norma tampoco ha establecido si la Administración *debe* necesariamente otorgar un plazo al sujeto intervenido para que se produzca la exhibición o presentación de la documentación, o ello debe producirse en el momento en que se efectúa la notificación. Sin embargo, lo cierto es que con buen criterio la Administración viene otorgando un plazo a los contribuyentes para la presentación o exhibición de la documentación. No obstante ello, el numeral 1) del artículo 62° CT sí obliga a la Administración a otorgar un plazo, en los siguientes casos:

- No menos de dos (02) días hábiles, en el caso que *por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para la exhibición*.
- No menos de tres (03) días hábiles, para exigir *la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imposables, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas*.

El artículo 62° del Código Tributario establece que los pedidos de información de la Administración pueden recaer sobre los *libros y registros contables y documentación sustentatoria* (numeral 1), *informes y análisis relacionados con hechos imposables, y documentos y correspondencia comercial* (numeral 2).

⁶⁶ Vid., artículo 104° de la NLPAG: El inicio de oficio del procedimiento es notificado a los administrados (...). La notificación incluye la información sobre la naturaleza, alcance y de ser previsible, el plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación.

Lógicamente, aunque la norma no lo diga expresamente, dichas solicitudes de información no deben ser *ilimitadas*, sino que, por el contrario, se encuentran restringidas, básicamente por los principios jurídicos, tales como la *proporcionalidad*, *razonabilidad* o *racionalidad*.

Una de estas limitaciones la constituyen los documentos que ya obran en poder de la Administración o que los contribuyentes no se encuentran obligados a poseer. Por este motivo, el literal l) del artículo 92° del CT reconoce como un derecho de los deudores tributarios, el de *no proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria*. Sin embargo, esta limitación resulta manifiestamente insuficiente, en cuanto a la documentación que la Administración se encuentra impedida de solicitar.

En efecto, además de ello, existe determinada información que la Administración se encuentra impedida de requerir y que, en consecuencia, los deudores tributarios pueden rehusarse válidamente a exhibir o presentar, tales como:

- Documentos que no son exigidos por las normas correspondientes, como por ejemplo, un Libro de Contabilidad o Registro que el contribuyente no se encuentra obligado a llevar.
- Información que no obre en la contabilidad del contribuyente o que corresponda a un tercero, pues nadie puede encontrarse obligado a aquello que resulte *imposible*.
- Documentos que la Administración Tributaria posea o deba poseer en virtud de algún trámite realizado anteriormente por el administrado en cualquiera de sus dependencias. En estos casos, para su acreditación basta que el administrado exhiba copia del cargo donde conste que la presentación anterior (artículo 40 de la NLPAG)⁶⁷.
- Aquélla que haya sido expedida por la misma Administración o por otras entidades públicas del sector, en cuyo caso corresponde recabarlas a la propia entidad a solicitud del administrado.

En ese sentido, cualquier requerimiento de la Administración para que se exhiba o presente alguna de la información transcrita anteriormente –y la demás considerada en

⁶⁷ Nótese que en este caso es suficiente que la Administración deba poseer la información (de manera diligente), y no que esta la tenga efectivamente, como equivocadamente señala el CT vigente (literal l – artículo 92°), pues de lo contrario, se legitimaría que la Administración pueda requerir información que ya fue presentada, bajo el argumento que ésta no se encuentra en su poder.

el artículo 40°- no genera obligación alguna a los contribuyentes de presentarla o exhibirla, y por tanto, su incumplimiento tampoco implica la comisión de alguna infracción. En el mismo sentido, a partir de la vigencia de la norma no deben exigirse a los contribuyentes copias de los referidos documentos como requisito para la tramitación de los procedimientos tributarios.

D. Derechos de los administrados (Artículo 55° de la LPAG).-

El artículo 55° de la NLPAG establece los derechos de los administrados, los cuales deben ser aplicados conjuntamente con el artículo 92° del Código Tributario.

A continuación, veamos ambas regulaciones:

Código Tributario	LPAG
<p>Artículo 92°.- Derechos de los administrados Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:</p>	<p>Artículo 55°.- Derechos de los administrados Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes:</p>
<p>a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria;</p>	<p>1. La precedencia en la atención del servicio público requerido, guardando riguroso orden de ingreso.</p> <p>2. Ser tratados con respeto y consideración por el personal de las entidades, en condiciones de igualdad con los demás administrados.</p>
<p>e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte;</p> <p>k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria;</p>	<p>3. Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley.</p>
<p>i) Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 93°, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;</p>	<p>4. Acceder a la información gratuita que deben brindar las entidades del Estado sobre sus actividades orientadas a la colectividad, incluyendo sus fines, competencias, funciones, organigramas, ubicación de dependencias, horarios de atención, procedimientos y características.</p>

Código Tributario	LPAG
	5. A ser informados en los procedimientos de oficio sobre su naturaleza, alcance y, de ser previsible, del plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación.
	6. Participar responsable y progresivamente en la prestación y control de los servicios públicos, asegurando su eficiencia y oportunidad.
h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;	7. Al cumplimiento de los plazos determinados para cada servicio o actuación y exigirlo así a las autoridades.
i) Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 93°, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;	8. Ser asistidos por las entidades para el cumplimiento de sus obligaciones
	9. Conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la entidad bajo cuya responsabilidad son tramitados los procedimientos de su interés.
p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.	10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.
	11. Al ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades.
	12. A exigir la responsabilidad de las entidades y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente, y
b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes;	

Código Tributario	LPAG
c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;	
d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código;	
f) Solicitar ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;	
g) Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el artículo 170°;	
j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el artículo 85°;	
l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria;	
m) Contar con asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia;	
n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36°;	
o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria;	
Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas.	13. Los demás derechos reconocidos por la Constitución o las leyes.

E. Solicitud de pruebas a los administrados (Artículo 169° de la LPAG).-

Los artículos 62° y 87° del Código Tributario establecen determinadas potestades de la Administración para requerir a los contribuyentes y a terceros, información relacionada con hechos sometidos a tributación. Sin embargo, tales normas no establecen límites precisos para el ejercicio de tales potestades.

En consecuencia, en este punto consideramos aplicable la norma contenida en el numeral 1) del artículo 169° de la NLPAG, que establece la posibilidad de los administrados de *rechazar* las solicitudes de la Administración, cuando impliquen:

- La violación al secreto profesional.
- Una revelación prohibida por la ley.
- Suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado.
- Afectación de los derechos constitucionales.

IV. Las potestades administrativas.-

En el presente acápite efectuaremos algunas reflexiones acerca de la naturaleza de las potestades administrativas; sobre el control de su «ejercicio» por parte de las Administraciones Públicas; y, finalmente, sobre el control de la constitucionalidad de su «atribución» por parte del legislador.

A partir de este análisis, podremos efectuar algunas conclusiones acerca de la actual regulación de las potestades administrativas en los procedimientos tributarios.

1. El principio de legalidad. La atribución de potestades administrativas por el legislador. El sometimiento de la Administración al ordenamiento jurídico.-

El artículo IV.1.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) consagra el «principio de legalidad» con el siguiente tenor: "*Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo a los fines para los que fueron conferidas*"⁶⁸.

⁶⁸ (el subrayado es nuestro) Al respecto, desde nuestro punto de vista, no debemos confundir este principio (de legalidad) con el de "reserva de ley" en el ámbito tributario, según el cual determinados elementos (esenciales) del tributo deben venir necesariamente y suficientemente regulados por una norma con rango de ley. Sobre el particular, Vid., nuestra

En sentido similar se pronuncia el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (CT), al establecer que, “en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”; así como el primer párrafo del artículo 86° del CT, al señalar que los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas sobre la materia⁶⁹.

Como se puede apreciar, nos encontramos ante un principio general de todo Estado de Derecho, según el cual la Administración se encuentra *plenamente* sujeta a la ley y al Derecho⁷⁰. De lo que se trata, es, pues, que toda la actuación administrativa sin excepciones está vinculada no sólo a las normas positivas, sino también al Derecho, término este último que incluye, además de aquéllas, a los principios del Derecho⁷¹.

Ahora bien, el mecanismo para dotar a la Administración de estos poderes es nada menos que la técnica de la atribución de potestades administrativas por la ley⁷². Es decir, *son las normas las que atribuyen potestades a la Administración*. En buena cuenta, este Derecho que a su vez es un límite a la actuación de la Administración Tributaria –como veremos seguidamente-, es también la fuente de su actuación.

Como se puede apreciar, es la ley –mediante el mecanismo del apoderamiento- la que atribuye potestades a la Administración. La ley constituye, pues, su fuente, su causa, su justificación, en defecto de la cual, la Administración no podrá –siquiera- adoptar una decisión administrativa determinada.

colaboración al libro colectivo dirigido por el profesor PAULO DE BARROS CARVALHO, Tratado de Derecho Tributario, bajo el título Notas para un Estudio de la Reserva de ley en materia tributaria, Palestra, 2003, págs. 201 y ss., concretamente 208 y ss.

⁶⁹ Luego de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 953.

⁷⁰ Así, lo tiene declarado expresamente la Constitución española (CE) en su artículo 103.1: “La Administración Pública (...) actúa (...) con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

⁷¹ No creemos que sea necesario insistir más en el hecho por el cual el Derecho, como regla de sujeción de la Administración, no se identifica, ni mucho menos, con la ley, al ser un concepto más amplio, pues como tiene dicho E. GARCÍA DE ENTERRÍA (Democracia, jueces y control de la Administración, 3° edición, Cívitas, Madrid, 1998, pág. 127) en el Derecho “entran, además de las leyes formales, todos los «valores» constitucionales, desde los proclamados como «superiores» en el mismo artículo 1° de su texto [se refiere a la CE (el añadido es nuestro)] hasta todos los esparcidos a lo largo de éste y, señaladamente, los derechos fundamentales (art. 53.1), en los que se incluyen ciertas «garantías institucionales», y los llamados expresamente «principios» en el artículo 9.3”.

⁷² Ciertamente, E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ (Curso de Derecho Administrativo I, 8ª edición, Cívitas, Madrid, 1997, pp. 431 ss, específicamente 433) aluden al “mecanismo de legalidad de la Administración como técnica de atribución legal de potestades” en los siguientes términos: “El principio de legalidad de la Administración (...) se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a la Administración”.

En ese sentido, toda actuación administrativa –por irrelevante que pueda ser- requiere de una justificación en una ley previa. Por tanto, la máxima según la cual “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo ella no prohíbe”⁷³, se aplica únicamente a los particulares, pues la Administración siempre requerirá una norma que la habilite con carácter previo.

Evidentemente, que lo dicho no impide que el ordenamiento jurídico confiera potestades discrecionales a la Administración, sino sólo que esta discrecionalidad se genere en defecto del ordenamiento. Por tanto, aún en la concesión de potestades discrecionales, es el ordenamiento jurídico el que las confiere o –cuando menos- las admite. No existe, pues, ningún ámbito en que la Administración pueda actuar libremente (ni siquiera cuando está habilitada para actuar discrecionalmente)⁷⁴.

Pero el ordenamiento jurídico no sólo actúa como un presupuesto de toda actuación administrativa, sino que –a la vez- constituye un límite de la misma, condicionando el ejercicio de las potestades administrativas. En efecto, la idea misma de todo Estado de Derecho presupone que no existan potestades omnímodas, ilimitadas o indeterminadas, pues ello atentaría contra los derechos fundamentales de los ciudadanos⁷⁵.

En ese sentido, la atribución de potestades administrativas por parte del ordenamiento jurídico debe respetar necesariamente este “núcleo duro”, constituido por los derechos y garantías fundamentales de los particulares frente a los administrados.

2. Las potestades regladas y discrecionales.-

Ya dijimos que el mecanismo más adecuado para dotar a la Administración de estos poderes es la técnica de la atribución de potestades administrativas por la ley. Y para ello, el legislador tiene dos alternativas:

1º) Programar la actuación administrativa en forma rígida, de tal modo que, una vez realizado el presupuesto habilitante que la norma contiene, su aplicador –es decir, la Administración- se encuentre obligado a adoptar la consecuencia jurídica prevista – también en forma determinada- por la norma. Como se puede apreciar en este caso, la Administración no goza de libertad alguna, sino que, por el contrario, ante una situación concreta, ella se encuentra obligada a aplicar en forma automática la

⁷³ Vid., el artículo 2º.24.a) de la CP.

⁷⁴ Sobre el ejercicio de las potestades discrecionales, Vid., nuestra contribución a la Revista del IPDT: CÉSAR GAMBA VALEGA, Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario, en RIPDT, núm. 37, diciembre, 1999, págs. 101 y ss..

⁷⁵ En efecto, no es posible concebir un “Estado Democrático de Derecho” en que las facultades administrativas puedan ejercerse sin limitación alguna, incluso afectando los derechos fundamentales de los ciudadanos.

consecuencia establecida previamente. En este sentido, el control *jurídico* de la actuación administrativa, ejercida en virtud de una norma de tales características, tampoco genera mayores dificultades, pues los órganos de control cuentan con parámetros normativos suficientes que les indiquen el contenido concreto que debe tener la decisión administrativa, de tal modo que si se apartara de ella, éstos pueden fácilmente determinar la disconformidad de la actuación con el ordenamiento y, en consecuencia, condenar a la Administración a adoptar la única decisión válida para el Derecho.

- 2º) Fijar los presupuestos habilitantes de la actuación administrativa en forma indeterminada o imprecisa, de tal modo que, para la aplicación de una norma de tales características, la Administración debe fijar sus propios parámetros de actuación, omitidos inicialmente por el legislador⁷⁶. Como se puede apreciar, en este caso, la adopción o determinación de la consecuencia jurídica aplicable no se efectúa en forma inmediata –como en el caso anterior- sino que, por el contrario, ante la ausencia de parámetros normativos de actuación, es la propia Administración la llamada a establecerlos. Igualmente, en este caso el control jurídico de la actuación administrativa –que sólo se presta en términos de juridicidad, es decir, de contraste entre la actuación y el ordenamiento jurídico⁷⁷- no puede tener la misma intensidad que en el supuesto anterior, pues si el Derecho no es capaz de indicar el contenido que debe tener una determinada actuación administrativa ante un supuesto concreto, los órganos de control no contarán con los suficientes parámetros normativos con los cuales contrastar todos los aspectos de la decisión adoptada. En tal medida, el control siempre será posible (¿qué duda cabe!), pero la fiscalización no podrá efectuarse mediante el contraste de la decisión adoptada con los parámetros (positivos) fijados por el legislador –pues éstos son inexistentes o, cuando menos, insuficientes-, sino que, la verificación de su *juridicidad* deberá realizarse con los parámetros establecidos en el resto del ordenamiento jurídico (principios jurídicos, valores consagrados por el sistema, Derechos fundamentales, etc.). Sin embargo, no puede dudarse que este tipo de control (negativo) tiene una intensidad menor que el efectuado para las potestades

⁷⁶ Pues una actuación administrativa discrecional ausente de pautas, criterios, razones, etc. que la justifiquen se encuentra totalmente proscrita en un Estado de Derecho.

⁷⁷ Sobre este punto parece haber unanimidad en la doctrina española. Así lo reconocen expresamente, sin ánimo de ser exhaustivo, ni mucho menos: T. R. FERNÁNDEZ (El principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos: Quid novum?, en su libro De la arbitrariedad de la Administración, 2ª edición, Cívitas, Madrid, 1998, pág. 247): "los tribunales no pueden utilizar para justificar las suyas [se refiere a sus decisiones (el añadido es nuestro)], sino las razones del Derecho y sólo éstas"; L. PAREJO (Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias, Tecnos, Madrid, pág. 50): el control es precisa y únicamente jurídico o de Derecho. Consiste, por tanto, en la determinación de la regularidad o no de la actuación de la Administración (...) mediante la aplicación de las reglas jurídicas previas pertinentes al caso y capaces de servir de medida para la valoración de aquella actuación"; M. BELTRÁN DE FELIPE (Discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 76): "la tutela judicial efectiva se debe otorgar dentro de las reglas de Derecho y hasta dónde el Derecho permita" y C. GÓMEZ CABRERA, La discrecionalidad de la Administración..., cit., pág. 33: "el papel de la jurisdicción frente a la actuación administrativa es verificar que ésta se ha operado dentro de los límites trazados por el Derecho, por lo que el único elemento de contraste que puede ser utilizado por el juez para enjuiciarla es, precisamente, el Derecho".

regladas, pues, en estos casos, –en principio- el ordenamiento jurídico no indica en forma *positiva* el sentido de la decisión administrativa, sino que, a lo más se limita a proscribir el carácter que nunca puede tener (manifiestamente arbitraria, desproporcionada, irracional, irrazonable, etc.). En tal medida, el control de este tipo de potestades se limita a verificar si en su ejercicio la Administración transgredió o no los límites fijados en el ordenamiento jurídico⁷⁸.

De acuerdo a lo dicho, resulta claro que si el legislador decidiera programar la integridad de la actuación administrativa de la primera forma –es decir, mediante una programación rígida-, sin lugar a dudas, todas las decisiones administrativas serían plenamente justiciables, es decir, ante la existencia de parámetros normativos, el control (jurídico) se dispensaría, en todos los casos, con una intensidad absoluta. Sin embargo, ello obligaría al legislador a ejercer una función –desde ya inalcanzable- consistente en prever la totalidad de supuestos que se presenten en la realidad. Asimismo, una densidad regulativa como la mencionada restaría flexibilidad a la Administración, al limitar su función a la mera aplicación de normas.

En resumen: la distinción de una potestad como discrecional o reglada obedece a la diferente graduación con la que el legislador programa la actividad administrativa⁷⁹. Así, si la actuación administrativa ha sido regulada en su integridad, de tal modo que su aplicación se verifica en forma inmediata, sin requerir parámetros adicionales por parte de la Administración, se tratará de una potestad reglada. Por el contrario, estaremos frente a una potestad discrecional, si el legislador ha regulado la actividad administrativa mediante normas en las que su supuesto de hecho se encuentra claramente indeterminado, indefinido, insuficiente, etc., en general, cuando el Derecho no establece los parámetros suficientes de su actuación, sino que ella misma debe establecerlos. En ello, pues, consiste la discrecionalidad⁸⁰.

⁷⁸ Por esta razón, la novísima Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa española ha consagrado un artículo (71.2) que establece que: “Los órganos jurisdiccionales no podrán determinar (...) el contenido discrecional de los actos anulados”. Prohibición que también resulta aplicable a los denominados Tribunales Administrativos, pues el control que éstos ejercen tiene la misma naturaleza, con excepción del control difuso de la constitucionalidad de las leyes.

⁷⁹ Es ésta y no otra la nota característica que diferencia a las potestades discrecionales de las regladas: la densidad con la que el legislador regula el actuar administrativa. Como refiere M. BACIGALUPO (La discrecionalidad administrativa, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 84): “la discrecionalidad administrativa –entendida en sentido amplio, pues, como ausencia de programación plena o positiva de la actuación administrativa- no es una magnitud rígida, derivada de una determinada cualidad intrínseca de la actividad administrativa de que se trate (por ejemplo, de su carácter técnico, político, axiológico u otro parecido [en el que yo incluiría lo “tributario”], sino una magnitud en cualquier caso graduable por el normador” (la cursiva y el añadido entre corchetes son nuestros). En el mismo sentido, M. BELTRÁN DE FELIPE (Discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 111) manifiesta que: “La densidad normativa o de la programación legal –mejor, jurídica- de la decisión se convierte así en el criterio para distinguir la discrecionalidad de la no discrecionalidad.”, J. IGARTÚA SALAVERRÍA (Discrecionalidad técnica, motivación y control jurisdiccional, Cívitas, Madrid, 1998, pág. 15): “es juicioso decir que la discrecionalidad no consiente el mismo grado de libertad en cualquier circunstancia, pero a condición de que –simétricamente- también se conceda que no toda regulación vincula del mismo modo; puntualización que no es nada ociosa pues entre «discrecionalidad» y «regulación» hay un remite recíproco: cuanto más fuerte es la primera más floja resulta la segunda, y a la inversa (...)” (la cursiva es nuestra).

⁸⁰ Como señalan J. SANTAMARÍA P. y L. PAREJO A. (Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, Ramón Aceres, Madrid, 1989, pág. 129): “en la construcción normativa de la potestad [“discrecional” (el añadido es nuestro)] no ha sido posible o no se ha considerado pertinente ultimar el cuadro de condiciones de ejercicio de dicha

Así, por ejemplo, resulta imposible que la Administración Tributaria fiscalice o verifique a la totalidad de los contribuyentes. Por tanto, resulta imperativo que la Administración *deba* planificar el ejercicio de su potestad de fiscalización, a fin de seleccionar o elegir aquéllos contribuyentes a ser objetos de control.

Se trata, pues, de una actividad eminentemente *discrecional*, pues mediante ella la Administración goza de un margen de libertad para adoptar la decisión que más convenga al interés público dentro del marco que establece la ley (Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario). Efectivamente, las normas tributarias no pueden establecer en cada caso concreto qué contribuyentes deben ser verificados o fiscalizados, sino a lo más establecer parámetros que regulen dicha elección.

Sin embargo, ello no implica que se trate de una actividad *libre* mediante la que la Administración pueda adoptar cualquier decisión a su *antojo*, pues en tal caso se trataría de una decisión *arbitraria* (más que *discrecional*). Por el contrario, en tales casos, el ordenamiento jurídico *impone* a la Administración el deber de *decidir* sobre la base de parámetros o criterios *objetivos*, y que sean *conocibles* por los sujetos deudores. Ello evita cualquier margen de arbitrariedad de la Administración, así como permite un control más *intenso* de las decisiones administrativas que se emitan en base a la norma habilitante.

Por esta razón, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes vigente en España (LDGC)⁸¹ impuso a la Administración Tributaria, no sólo la obligación de *planificar las actuaciones inspectoras sobre la base de criterios de eficacia, oportunidad, sectoriales o territoriales y cuantitativos o comparativos*⁸², sino la exigencia de hacer *públicos* tales criterios, los mismos que forman cada año el Plan Nacional de Inspección⁸³.

potestad, por lo que éste debe ser completado cada vez y para cada caso por la propia Administración a la vista de las circunstancias concretas concurrentes. En otras palabras, el apoderamiento jurídico a la Administración incluye la facultad de integración, con elementos de su propia voluntad, del marco normativo determinante de la potestad" (la cursiva es nuestra). La misma opinión parece compartir J. IGARTÚA SALAVERRÍA (Discrecionalidad técnica, motivación..., cit., pág. 134) "una decisión discrecional no es en rigor un acto de aplicación ya que éste supone la pre-existencia de una regla que anticipa lo que debe hacerse y la discrecional se define justo por la ausencia de una regla tal. De ahí que la imparcialidad comienza ya con la adopción de los criterios de actuación; es decir, no basta aplicar imparcialmente unos criterios (preestablecidos, como es el caso de las potestades regladas) sino, con carácter previo y más básico, es necesario escoger criterios imparciales" (la cursiva en el original). Igualmente, vid., op. cit., pág. 17: "cuando la Administración actúa discrecionalmente, deberá decidir cómo se regula tal o cual supuesto de hecho (...)".

⁸¹ Ley 1/1998, de 26 de febrero. Lamentablemente, debemos señalar que, al parecer, en la normatividad española se acaba de producir un inexplicable retroceso, pues el artículo 116° de la novísima Ley General Tributaria (Ley 58/2003, vigente desde el 1 de julio de 2004) consagra expresamente el carácter reservado del "Plan Anual de Control tributario", lo que no impedirá —señala el precepto— que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.

⁸² Vid., el artículo 19° del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

⁸³ Vid., el artículo 26° LDGC: Planes de Inspección- La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección.

No obstante ello, nada dice nuestro Código Tributario respecto a la necesidad de que la selección o elección de los contribuyentes a ser fiscalizados obedezca a razones objetivas –aún cuando pueda derivarse de la Norma IV del CT-, ni mucho menos de que estas razones sean *públicas*. En tal medida, dicha exigencia resulta un imperativo que debe introducirse en nuestra legislación tributaria en el más breve plazo.

3. Las técnicas de control de las potestades administrativas.-

Hechas estas apreciaciones respecto de la naturaleza de las potestades administrativas, a continuación, corresponde efectuar algunas precisiones respecto del control del ejercicio de las potestades administrativas.

3.1. Control del «ejercicio» de las potestades administrativas.-

Ya dijimos que la Administración Tributaria se encuentra sometida *plenamente* (sin inmunidades) a la Ley y al Derecho. Pero para que este mandato sea efectivo, además, es necesario que los órganos de control de la Administración – administrativos o jurisdiccionales- puedan fiscalizar en términos *jurídicos* –con carácter igualmente, plenario- todas las actuaciones administrativas⁸⁴ sin excepción, cada vez que una persona solicite tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos (artículo 148° de la CP).

Pero, ¿cuál es la naturaleza de este control de la actuación administrativa?. Evidentemente, se trata de un control de legalidad o, mejor dicho, de «juricidad»⁸⁵. Sin embargo, ello no debe entenderse en términos estrictos, como la verificación del ajuste o desajuste, conformidad o disconformidad de la actuación administrativa, únicamente a la Ley, sino que, esta operación de contraste debe efectuarse con el ordenamiento en su conjunto, pues la Administración no sólo se encuentra sometida plenamente a la ley, sino también al Derecho⁸⁶.

⁸⁴ Como anota E. GARCÍA DE ENTERRÍA (Democracia, jueces y control..., cit., pp. 127, 128 y 130): “un «sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» no puede tener sentido alguno si no implicase una sumisión plena al juez, que es elemento indispensable para que cualquier Derecho pueda ser eficaz (...). No hay Derecho sin juez. El juez es una pieza absolutamente esencial en toda la organización del Derecho y esto no es excepción en el Derecho Público cuando se trata de la observancia del Derecho por la Administración”. Posteriormente anota: “El «sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» de la Administración implica, pues, en conclusión, el «sometimiento pleno» al juez, inexcusablemente”.

⁸⁵ Recordemos que el artículo 1° de la Ley que regula el Proceso Contencioso-Tributario, establece que la finalidad de la acción contencioso administrativa es el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Igual finalidad – desde nuestro punto de vista, claro está- cumple el control que ejerce el Tribunal Fiscal.

⁸⁶ Como señala T. R. FERNÁNDEZ (De nuevo sobre el poder discrecional y su ejercicio arbitrario, en su libro De la arbitrariedad..., cit., pág. 152): “Toda decisión de la Administración, por discrecional que sea, es susceptible de control judicial, y ese control no es de mera legalidad (...), sino de juricidad, supuesto que la Administración ha de actuar «con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» (...), amén de «a los fines que la justifican»”.

El control jurídico en los términos señalados, que es el único que compete a los órganos de control de la Administración⁸⁷, consistirá, por ello, en la verificación de si la actuación administrativa se ajusta o no al marco trazado por el ordenamiento en su conjunto⁸⁸ (cuya, mayor o menor, densidad dependerá de los parámetros que fije el ordenamiento), incluyendo dentro de éste, a las normas positivas, los valores del ordenamiento, los derechos fundamentales y los principios del Derecho. Pero, eso es todo, los órganos de «control» ni pueden fiscalizar las decisiones administrativas con parámetros extrajurídicos, ni pueden eludir su control cuando el ordenamiento ofrezca suficientes parámetros para ello.

En consecuencia, este control de la actuación administrativa se presta bajo la forma de control de «juridicidad», es decir, mediante la contrastación entre la actuación administrativa, no sólo con la ley, sino también con el Derecho⁸⁹. El control, pues, se efectúa única y exclusivamente con parámetros jurídicos.

Pero, ¿hasta donde pueden llegar los órganos de control de la Administración en la fiscalización de sus actuaciones?. Es decir, ¿cuáles son los límites que tienen para controlar a la Administración?.

Y la respuesta a ello es sencilla: dado que –como hemos dicho, el control de las actuaciones administrativas sólo puede efectuarse con parámetros jurídicos- la mayor o menor *intensidad* de éste dependerá de los parámetros con los que el ordenamiento jurídico regule la actuación administrativa⁹⁰, es decir, de la medida de su vinculación, tanto a la ley, como al Derecho. De este modo, –anota LUCIANO PAREJO- *“el Derecho es, al propio tiempo, el presupuesto y el límite de la competencia judicial de la decisión”*⁹¹.

⁸⁷ Como anota M. BACIGALUPO (La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 68): “el control jurídico de la actividad administrativa no persigue –a diferencia de ésta- otro objetivo ni conoce otro método que no sean los de razonar jurídicamente si existe o no contradicción entre una regla jurídica de conducta y una concreta actuación (u omisión) de la Administración”

⁸⁸ De hecho L. PAREJO (Administrar y juzgar..., cit., pág. 58) alude al control contencioso-administrativo como “la comprobación (...) de si existe o no contradicción entre la decisión previa administrativa y el ordenamiento jurídico”.

⁸⁹ “no hay más que un tipo de control: el de ajuste de las decisiones administrativas al ordenamiento”, vid. M. BELTRÁN DE FELIPE, Discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 78.

⁹⁰ Así, pues el mandato constitucional de plena justiciabilidad de la actividad administrativa (...) significa que allí donde haya una norma de conducta, dirigida a la Administración, habrá siempre a la vez una norma de control, dirigida al juez contencioso-administrativo”, vid., M. BACIGALUPO, La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 78.

⁹¹ Vid., L. PAREJO, Administrar y juzgar..., cit., pág. 60 (la cursiva en el original). En el mismo sentido, J. TORNOS MAS (Discrecionalidad e intervención..., cit., pág. 393): “La estructura [de la norma (el añadido es nuestro)] condiciona el proceso de razonamiento en la interpretación de la norma y, por tanto, el grado de intervención judicial en la revisión de la actuación administrativa (...). La norma habilitante contendrá reglas jurídicas, principios, valores, puntos de referencia que constituyen a la vez la legitimación y límite del control judicial, como control de legalidad basado en el razonamiento jurídico”.

En pocas palabras: la intensidad de este control de la actuación administrativa dependerá de la densidad de la programación de la actuación administrativa: a mayor densidad, mayor será la intensidad del control, mientras que a menor densidad, menor será la intensidad del control. Hay, pues, una relación directamente proporcional entre la naturaleza de la regulación de la actuación administrativa y la intensidad de su control⁹².

Sin embargo, una insuficiente intensidad en el control *jurídico* derivada de la ausencia de parámetros normativos, no habilita a los órganos administrativos o judiciales a extralimitar su control con parámetros no regulados por el Derecho. Pero, habiendo parámetros de «actuación» y, consecuentemente, de «control»⁹³, el derecho a la tutela judicial efectiva, obliga al órgano de control ha *intensificar* (sin sobrepasarlo, lógicamente) el control hasta donde el Derecho se lo permita⁹⁴.

En ese sentido, es preciso postular una programación normativa adecuada de las actuaciones administrativas, pues mientras mayor sea ésta, los órganos de control de la Administración podrán dispensar un control «jurídico» más efectivo de la Administración, permitiendo así una tutela efectiva de los derechos por parte de los administrados. Por tanto, una nula o escasa programación de las decisiones administrativas debe encontrar una adecuada justificación en el texto constitucional, considerando que ésta afecta las posibilidades de control de la Administración; y, por tanto, del derecho a la tutela efectiva de los derechos (artículo 148° de la CP).

En virtud de estas consideraciones, la doctrina ha desarrollado determinadas técnicas de control de las actuaciones administrativas basadas, básicamente, en los elementos reglados de la potestad, así como en los hechos determinantes de las mismas; finalmente, en los principios generales.

El control basado en los elementos reglados se fundamenta en el hecho por el cual, en todas las potestades que se confieren a la Administración hay elementos que son necesariamente reglados, y, por tanto, plenamente controlables⁹⁵, tales

⁹² Así, lo ha reconocido, por ejemplo, F. GARRIDO FALLA (Tratado de Derecho administrativo I, parte general, 12° edición, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 183): "la ley debe reglar precisamente aquellos puntos que pueden ser fiscalizados por el juez y, viceversa, el Juez debe limitarse a fiscalizar aquello que ha sido efectivamente reglado por la ley".

⁹³ "Las normas de conducta, dirigidas a la Administración, son siempre a la vez normas de control, dirigidas al juez contencioso-administrativo", vid., M. BACIGALUPO, La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 79.

⁹⁴ Pues como indica M. BACIGALUPO (La discrecionalidad administrativa..., cit., pp. 57 y 58): "siempre que haya un límite jurídico a la actuación de cualquier autoridad es inexcusable el control judicial ordinario de su observancia".

⁹⁵ Como enseñó tempranamente E. GARCÍA DE ENTERRÍA (La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho Administrativo, en RAP, núm. 38, 1962, pág. 167): "en todo acto discrecional hay elementos reglados suficientes como para no justificarse de ninguna manera una abdicación total del control sobre los mismos" (la cursiva es nuestra).

como: la existencia misma de la potestad, su extensión, su fin⁹⁶ y la competencia del órgano de la Administración. Se trata, pues, de una técnica de control de las potestades administrativas mediante la contrastación de la decisión adoptada con los elementos reglados, poniendo énfasis en los parámetros legales que sirven de fundamento al ejercicio de la potestad.

A su vez, el control de los hechos determinantes se funda en la verificación o fiscalización de la realización de los hechos que, fijados en forma abstracta en el supuesto de hecho de la norma, habilitan a la Administración a ejercer una determinada potestad. De acuerdo con ello, si una norma determinada fija como presupuesto para el ejercicio de una potestad la ocurrencia de un hecho determinado, el órgano de control debe verificar que éste se haya producido. Así, en el caso que los hechos regulados en el supuesto de hecho no se den en la realidad, la Administración carecerá de norma habilitante, y, por tanto, el acto debe ser anulado. Por tanto, los hechos determinantes fijados por la norma constituyen otro elemento susceptible de control pleno por los jueces y tribunales.

Finalmente, se ha desarrollado una técnica de control de las potestades fundada en los principios del Derecho, mediante la cual es posible controlar el núcleo mismo de las decisiones administrativas, ante la ausencia de parámetros normativos.

Se trata de un control basado en los principios del Derecho, tales como la razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad, igualdad, equidad, seguridad jurídica, buena fe, etc., de la medida adoptada. En consecuencia, éstos constituyen un mecanismo importante de fiscalización de las decisiones administrativas ante la ausencia de parámetros que le indiquen a la Administración cuál es la decisión que deba adoptar.

No obstante ello, sin dejar de reconocer su trascendencia para el mundo del Derecho, debe reconocerse que estos principios no son capaces de señalar a la Administración (parámetros de actuación) y al juzgador (parámetros de control) el contenido concreto que debe tener el acto ante una situación determinada, sino que sólo la naturaleza que éste no puede tener (manifiestamente irrazonable, irracional⁹⁷, desproporcionada⁹⁸, arbitraria⁹⁹, discriminatoria, defraudadora la confianza legítima, etc.).

⁹⁶ Recordemos que el artículo IV.1 de la LPAG establece que: “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas”.

⁹⁷ Respecto a los principios de racionalidad o razonabilidad como parámetros de control negativo de las potestades discrecionales, vid., L. PAREJO (Administrar y juzgar..., cit., pp. 104 ss., concretamente 104 y 105): “la regla de la «razonabilidad» o «racionalidad» (...) entendida ésta no en el sentido de norma positiva capaz de indicar la única solución

Ello es así, pues –como anota MARGARITA BELADIEZ- los principios jurídicos (incluso aquellos consagradas en la Constitución), al ser simplemente los valores jurídicos de una comunidad (valores que en cuanto tales no pueden ser definidos más que de forma genérica e indeterminada¹⁰⁰), no pueden otorgar derechos subjetivos típicos o activos, ni imponer otro mandato que el de no actuar en contra del valor en él consagrado¹⁰¹.

Efectivamente, se trata de un control de juridicidad, y, si el contenido de tales principios no otorga parámetros positivos de control, su apreciación no faculta a los órganos de control a sustituir las apreciaciones efectuadas por la Administración, ni tampoco a elegir el contenido –que el juzgador considere- más acorde a los citados principios. Es decir, mediante un control basado en los principios generales, el juzgador no podrá anular una decisión por considerar que otra –elegida, por el mismo, sin parámetros de control- es más racional, razonable o proporcional –por ejemplo-, sino, a lo más, le permitirá anular la decisión, únicamente si ella supera ostensiblemente los límites de la racionalidad, razonabilidad o proporcionalidad¹⁰². De lo contrario, es decir, si la actuación

justa y, por tanto, de autorizar la sustitución judicial (sentido en el que se emplea por la jurisprudencia contencioso-administrativa y la doctrina españolas ...), sino en el negativo de precisión de los límites externos (el «marco») del referido espacio de libre decisión administrativa, capaz desde luego para justificar la anulación de la decisión administrativa, pero en modo alguno la reproducción del proceso de formación de la voluntad administrativa y, por tanto, de sustitución de ésta por otra judicial”.

⁹⁸ Señala M. SÁNCHEZ MORÓN (Discrecionalidad administrativa..., cit., pp. 142) que “el control jurídico amparado en el principio de proporcionalidad sólo puede alcanzar a la anulación o corrección de lo manifiestamente desproporcionado, salvo que la ley determine otra cosa. Por el contrario, dicho principio general no faculta al órgano de control para sustituir la ponderación de la Administración por la suya propia”.

⁹⁹ Como señala L. PAREJO (Administrar y juzgar..., cit., pp. 44 y 45), refiriéndose al principio de interdicción de la arbitrariedad, éste “sólo postula, jurídicamente, la exclusión de las decisiones basadas en la mera y nuda voluntad del poder y no respaldadas por el ordenamiento, en particular por la Ley (...). Derivar de él, legítimamente, contenidos más concretos sólo es posible, dado el plano de generalidad y abstracción en que se mueve, en su relación y juego con otros principios y otras reglas más concretas”. En el mismo sentido, M. BELTRÁN DE FELIPE (Discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 100): “el principio de interdicción de la arbitrariedad, consistente en un control material y eliminativo del núcleo de la discrecionalidad, es un criterio importante pero negativo anulatorio en la fiscalización de las potestades administrativas discrecionales”.

¹⁰⁰ De hecho, su formulación corresponde a la de los conceptos jurídicos indeterminados.

¹⁰¹ Pues, como señala M. BACIGALUPO (La discrecionalidad administrativa..., cit., pp. 84 y 85), “por lo general, tanto los derechos y principios constitucionales como los principios generales del Derecho sólo vinculan negativamente las decisiones administrativas” Es decir, se limitan a excluir aquellas soluciones que desconozcan los valores jurídicos en ellos consagrados, pero no indican positivamente cuál es la que se ha de adoptar entre aquellas otras que no adolezcan de tal vicio”. En el mismo sentido, J. TORNOS MAS (Discrecionalidad e intervención administrativa económica, en Discrecionalidad Administrativa y Control Judicial, Cívitas, Madrid, 1996, pág. 408) considera que en estos casos: “La pretensión de buscar la solución más razonable no puede encomendarse al Juez, pues no le compete esta misión cuando la norma deja a la Administración un margen de apreciación. El razonamiento jurídico propio de la actividad jurisdiccional puede detectar que la decisión no es razonable, que es arbitraria, pero no puede ayudar a prefigurar la decisión más razonable”. Resalta también, a nuestro criterio, el carácter negativo, –esta vez de los principios tributarios consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución española- A. RODRÍGUEZ BEREJO (Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición, en “Garantías constitucionales del contribuyente”, 2ª edición, Tirant lo blanch, Valencia, 1998, pág. 131), al señalar que “es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales tributarios que definir aquello que los cumple o realiza plenamente” (la cursiva es nuestra).

¹⁰² “O sea que los órganos jurisdiccionales no pueden escoger una situación más acorde con el interés general o menos arbitraria”, vid., M. BELTRÁN DE FELIPE (Discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 100). Asimismo, J. TORNOS MAS (Discrecionalidad e intervención..., cit., pág. 393), refiriéndose “al control en base a los principios de razonabilidad,

administrativa se encuentra dentro de los límites de lo racional, razonable o proporcional, el juzgador deberá desestimar el recurso y declarar la actuación conforme a Derecho.

Aplicando esta técnica –basada en los principios del Derecho-, no llegamos a entender como, ante la ausencia de normas (parámetros) específicas que regulen el plazo máximo del procedimiento de fiscalización, por poner sólo un ejemplo, el Tribunal Fiscal viene “abdicando” de su función de control, aduciendo que la falta de estos parámetros le permite a la Administración mantener vigente un procedimiento por el plazo que estime pertinente¹⁰³. En estos casos, pues, el Tribunal Fiscal, bien pudo efectuar un análisis acerca de la razonabilidad, proporcionalidad, racionalidad de las medidas aportadas¹⁰⁴. Esperamos, sinceramente, que estos precedentes sean modificados cuanto antes.

Asimismo, otro supuesto en que la falta absoluta de parámetros normativos no es óbice para renunciar al control “jurídico” de las decisiones administrativas, la constituye la posibilidad de “re-abrir” un período y tributo ya fiscalizado. En efecto, en estos casos las normas del CT no contienen absolutamente ningún parámetro de actuación –y, por ende, de control-; sin embargo, bien podrían enjuiciarse este tipo de decisiones, sobre la base de la (ir)razonabilidad, (ir)racionalidad o (des)proporcionalidad de la decisión administrativa¹⁰⁵.

3.2. Control de la «atribución» de las potestades administrativas por parte del legislador.-

proporcionalidad o interdicción de la arbitrariedad”, “se puede controlar lo razonable, pero ya es mucho más difícil controlar lo más razonable”. Agrega que “tratar de definir lo más razonable desborda los límites propios del discurso jurídico alguna. Se trataba de una fiscalización en la que se habían emitido hasta 12 requerimientos, sin haberse “cerrado” ninguno de ellos. En este caso el órgano de control “abdicó” de sus funciones, llegando a señalar que el artículo 62° faculta a la Administración a seguir el procedimiento sin plazo perentorio para terminar la fiscalización, sino el que considere necesario para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Vid., en términos similares las Resoluciones N°s. 192-3-2000, del 13 de marzo y 1485-3-2002, del 2 de agosto.

¹⁰³ El Tribunal Fiscal, entre otras, en la Resolución N° 62-2-99, del 22 de enero, ha dejado sentado el precedente, según el cual la fiscalización puede realizarse durante todo el tiempo que la Administración juzgue conveniente, sin limitación alguna. Se trataba de una fiscalización en la que se habían emitido hasta 12 requerimientos, sin haberse “cerrado” ninguno de ellos. En este caso el órgano de control “abdicó” de sus funciones, llegando a señalar que el artículo 62° faculta a la Administración a seguir el procedimiento sin plazo perentorio para terminar la fiscalización, sino el que considere necesario para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Vid., en términos similares las Resoluciones N°s. 192-3-2000, del 13 de marzo y 1485-3-2002, del 2 de agosto.

¹⁰⁴ Ello sin dejar de mencionar que nuestra LPAG ya reconoce expresamente determinados principios aplicables a todo procedimiento administrativo –derivados de los Principios Generales-, tales como la razonabilidad, la eficacia, buena fe, entre otros.

¹⁰⁵ Es preciso reconocer que en estos casos el Tribunal Fiscal ha llegado a la conclusión (por lo demás, lógica), según la cual, salvo casos de excepción, no es posible que la Administración “re-abra” una fiscalización respecto de un período ya revisado. Sin embargo, para llegar a dicha conclusión (acertada, por cierto) no recurre a la técnica de control de los principios jurídicos –como venimos sosteniendo-, sino al (original) argumento, según el cual los actos administrativos sólo pueden ser revocados, modificados, sustituidos o complementados en los casos establecidos en el artículo 108° del CT. Vid., entre otras, las Resoluciones N°s. 911-3-99, del 23 de noviembre; 02058-5-2002, del 17 de abril; y 5594-5-2002, del 25 de septiembre.

Hechas estas apreciaciones corresponde determinar hasta donde se extiende la libertad de configuración del legislador en la atribución de potestades a favor de la Administración; es decir, ¿es absolutamente libre el legislador para dejar en manos del arbitrio y libertad de los administradores cualquier tipo de decisión?; ¿es posible que el legislador confíe a la Administración la solución de todos los asuntos? o, por el contrario, ¿el legislador debe fijar una regulación que agote en abstracto la decisión administrativa de determinadas materias?.

Haciendo una primera aproximación al tema, podemos decir que la respuesta a esta cuestión parece sencilla: dado que el modelo de Estado consagrado por el texto constitucional es el de un “Estado social y democrático de Derecho” en el que ninguno de los poderes goza de facultades omnímodas¹⁰⁶, es decir, carentes de limitación¹⁰⁷, la balanza parece inclinarse por la segunda de las premisas: el legislador únicamente puede otorgar facultades dentro los límites fijados constitucionalmente¹⁰⁸.

Pero, ¿cuáles son estos límites a los que nos venimos refiriendo?. A continuación intentaremos desarrollar la cuestión planteada:

3.2.1. Los derechos fundamentales como límite a la atribución de potestades.-

Tal como dijimos en la introducción del presente capítulo, los derechos y garantías constitucionales vinculan a todos los poderes del Estado, considerando el carácter preponderante de los mismos dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

En ese sentido, los derechos y garantías fundamentales vienen a constituir un «núcleo duro», que deben respetar y preservar tanto la Administración (al ejercitar sus potestades) como el legislador (al otorgarlas). Así, por ejemplo, el derecho a un debido procedimiento en

¹⁰⁶ Como afirma G. CASADO OLLERO (Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario, en “Estudios de Derecho tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena”, U. del País Vasco, Bilbao, 1993, pp. 145 ss., específicamente 148) “no existen potestades públicas omnímodas, ilimitadas, de carácter genérico (en la medida en que una potestad sin límites, o la atribución de una potestad sin la previa especificación de sus condiciones de existencia, sería irreconciliable con la idea de distribución del poder público y, por ello mismo, incompatible con la propia esencia del Estado de Derecho)” (la cursiva es nuestra).

¹⁰⁷ Como señala J. TORNOS MAS (La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional, en RAP, núm. 100-102, vol. I, 1983, pp. 473) “es el Tribunal Constitucional quien podrá establecer los principios rectores en orden al enjuiciamiento de la potestad legislativa, lo que supone que se pueda hablar de un verdadero Estado de Derecho, pues todos los poderes, incluso el legislativo, se someten a unas reglas jurídicas previas de actuación” (la cursiva es nuestra).

¹⁰⁸ A tal respuesta llegan M. BELTRÁN DE FELIPE (Discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 189) para quien “obviamente” el parlamento no es libre “para dejar en manos del arbitrio y libertad de los administradores cualquier tipo de decisión”.

sede administrativa, el derecho a la intimidad, la reserva bancaria y tributaria, el secreto profesional, la inviolabilidad de las comunicaciones, la inviolabilidad de domicilio, entre otros, constituyen límites importantes para el «ejercicio» de las potestades administrativas; así como para su «atribución» por parte del legislador.

Así, por ejemplo, el artículo 169°.2 de la LPAG señala que será legítimo que los administrados rechacen a la exigencia de la Administración, de proporcionar pruebas, cuando la sujeción implique: la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales.

Se trata, pues, de una limitación derivada de los derechos constitucionales, exigible a todas las Administraciones públicas, y derivada de la propia CP –no de la LPAG-. Sin embargo, nuestro CT no recoge expresamente dichas limitaciones, por lo que una interpretación literal de la norma, parecería habilitar a la Administración a solicitar en un procedimiento de fiscalización, la exhibición de todo tipo de documentación –sin limitación alguna-¹⁰⁹. Sin embargo, el hecho que no se haya consignado expresamente en nuestro CT la limitación derivada de los derechos fundamentales **NO** puede hacernos llegar a la conclusión –errada, por cierto-, según la cual, la Administración está facultada para requerir todo tipo de información –incluso aquella que podría vulnerar los derechos fundamentales-, pues ya sabemos que éstos vinculan directamente a todos los poderes del Estado.

Lamentablemente, no siempre lo dicho se ha interpretado de este modo. Así, por ejemplo, en la Resolución N° 01489-3-2003, de fecha 21 de marzo de 2003, el Tribunal Fiscal se pronunció del siguiente modo, respecto al derecho fundamental a la reserva bancaria¹¹⁰:

“Que respecto al secreto o reserva bancaria (...) (éste) es la obligación impuesta a los bancos, de no revelar a terceros, sin causa justificada los datos referentes a sus clientes, que lleguen a su conocimiento como

¹⁰⁹ Vid., los artículos 62° y 87° del CT, los cuales no establecen ningún tipo de limitación, en cuanto la documentación que la Administración está facultada a solicitar en un procedimiento de fiscalización.

¹¹⁰ Reconocido expresamente en el artículo 2°.5 de la CP, en el Capítulo I: “Derechos Fundamentales de la Persona”.

consecuencia de las relaciones jurídicas que los vinculan;

Que el artículo 140° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros, aprobada mediante Ley N° 26702, prevé en su primer párrafo que: “Es prohibido a las empresas del sistema financiero, así como a sus directores y trabajadores, suministrar cualquier información sobre las operaciones pasivas con sus clientes, a menos que medie autorización escrita de éstos o se trate de los supuestos consignados en los artículos 142° y 143°;

Que como se advierte, el secreto o reserva bancaria se encuentra circunscrito a la relación entre los bancos y sus clientes, no pudiéndose considerar que en el presente caso la Administración Tributaria haya vulnerado dicho derecho, por cuanto la información respecto de los estados de cuenta corriente y de ahorro fueron solicitadas por las Administración Tributaria directamente al recurrente, en ejercicio de su facultad de fiscalización prevista en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.”

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal llega a la *–jinaudita!* conclusión, según la cual, la Administración puede solicitar directamente información amparada por el derecho fundamental a la reserva bancaria, pues éste sólo ampara la relación “banco-cliente”, y no la relación administración-administrado. En consecuencia, la Administración no se encuentra obligada a respetar este derecho fundamental. Lo dicho anteriormente nos releva de mayores comentarios.

3.2.2. La reserva de ley en materia tributaria.-

Como es sabido, la reserva de ley exige una específica predeterminación normativa de las decisiones administrativas. Su finalidad última es que la toma de decisión en determinados asuntos corresponda al Congreso de la República –vía directa, mediante Ley; o vía indirecta, mediante

delegación de facultades-, y no a la Administración¹¹¹. Por ello, para que el mandato del constituyente sea cumplido *efectivamente*; es decir, para que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo y no al órgano administrativo, se requiere que la programación de la actuación administrativa contenga parámetros, criterios, pautas de decisión, que, aunque en forma abstracta, orienten la decisión administrativa, y no que la dejen íntegramente en sus manos. Por contra, una ausencia total de parámetros decisorios, implicaría una renuncia del órgano legislador a favor de la Administración, para que sea ella la que adopte la decisión; es decir, se produciría aquello que precisamente la CP no quiere que ocurra¹¹².

De acuerdo a ello, la reserva de ley implica un mandato de carácter positivo al legislador¹¹³ de regular con la densidad normativa suficiente y de no dejar libremente al arbitrio de la Administración los ámbitos cubiertos por el citado principio. *Por tanto, constituye una limitación importante al legislador en la atribución de potestades administrativas, desde que los elementos cubiertos por el principio deben regularse con una cobertura suficiente que impida todo margen de libertad administrativa.*

3.2.3. Límites derivados del derecho a la tutela judicial efectiva.-

Como sabemos, los parámetros normativos del ejercicio de la potestad administrativa constituyen –a la vez que parámetros de «actuación»- parámetros de «control».

¹¹¹ Como señala la STCE 83/1984, de 24 de julio “el principio de reserva de Ley entraña (...) una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado. Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos”. En el mismo sentido, vid., la STCE 19/1987, de 17 de febrero.

¹¹² Como señala J. TORNOS MAS (La relación entre la ley y el reglamento..., cit., pág. 482) la reserva de ley no es una “simple reserva formal” que se satisface con una habilitación “al ejecutivo a dictar una norma de, de forma explícita o implícita, pero sin disponer ningún criterio rector a su actuación” o una “remisión en blanco al ejecutivo”; por contra, “una reserva legal parece comportar algo más: la voluntad de garantizar la esfera privada frente a la decisión libre en su contenido del ejecutivo, la necesidad de mantener el juego minorías-mayorías y también la búsqueda de una colaboración entre las dos fuentes normativas desde el punto de vista de la materia a regular. Por ello hay que dar al principio de reserva legal un valor sustancial, exigiendo en estos casos un contenido normativo a la Ley de forma que no baste con que el reglamento esté autorizado, o se dicte en virtud de una ley, sino que desarrolle, complete, el contenido de una ley” (la cursiva es nuestra).

¹¹³ F. RUBIO LLORENTE (El principio de legalidad, cit., pp. 9 ss., concretamente 27) ha puesto de relieve que la reserva de ley impone una obligación al legislador para que regule determinadas materias y no una facultad como se le consideraba en la antigua concepción. Así, el autor se refiere al “cambio de sentido de la idea de reserva, la transformación de la reserva en un deber del legislador (o, lo que es lo mismo, en una prohibición de remitirse al reglamento para las materias reservadas)”.

En tal medida, una falta total de parámetros de las decisiones administrativas impedirá un control suficientemente intenso de la Administración, lo cual podría lesionar el derecho tutelado en el artículo 148° de la CP. Por tanto, *el legislador, al regular una facultad administrativa debe establecer los parámetros adecuados que permitan un control judicial efectivo de la actuación administrativa.*

De acuerdo a ello, el derecho a obtener un control suficientemente intenso de las actuaciones administrativas, obliga al legislador a fijar los parámetros, criterios, pautas, etc., normativos de actuación suficientes, que –sirviendo a la vez de parámetros de actuación- permitan a los órganos de control de la Administración dispensar un control pleno de la actuación administrativa¹¹⁴.

En este sentido, la normativa fijada por el legislador es la que hace viable la plenitud del derecho a la tutela judicial efectiva¹¹⁵ -no sólo regulando a los órganos de control jurídico de la Administración-, sino también, fijando los parámetros de actuación administrativa que permitan efectuar un control suficientemente intenso de la misma¹¹⁶. De esta forma, un «control» manifiestamente intenso de la actuación administrativa se debe a la suficiencia de parámetros de «actuación» fijados por el legislador, mientras que un control insuficientemente intenso de aquélla es imputable al legislador cuando éste es consecuencia de la baja densidad normativa con la que se reguló dicha actuación¹¹⁷.

¹¹⁴ F. RUBIO LLORENTE (El principio de legalidad, en REDC, núm. 39, 1993, pp. 9 ss., concretamente 39) ha puesto de relieve como el derecho a la tutela judicial efectiva exige una determinada predeterminación del actuar administrativo. Así, para este autor: “sólo una definición abstracta de las condiciones o situaciones en razón de la cual se atribuyen determinados derechos, o se limitan o restringen los que fuera de ellas se tendrían, hace necesaria una actuación administrativa de aplicación, y sólo así esta actividad de la Administración puede ser controlada por el juez”. También en la pág. 42: “la exigencia de ley material, que abarca tanto las materias reservadas como aquellas otras en las que, por así decir, la intervención del legislador deriva exclusivamente del principio de legalidad, no tiene en ambos casos la misma intensidad y, sobre todo, no asegura en uno u otro con igual eficacia el control judicial” (ambas cursivas son nuestras).

¹¹⁵ Así, lo ha puesto de relieve M. BACIGALUPO (La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 225), al afirmar que en el caso de un control judicial insuficiente de la actuación administrativa, cuando es consecuencia de la escasa predeterminación normativa, “no parece que sea el juez contencioso-administrativo, sino el legislador quien – indirectamente- podría estar vulnerando el art. 24.1 CE, pues es él quien impide (o, mejor dicho, no permite o hace posible) que el juez pueda controlar la actividad administrativa impugnada con la intensidad propia de una tutela judicial efectiva”.

¹¹⁶ Es decir, -por utilizar la terminología de M. BACIGALUPO (La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 222)- que “permitan someter la decisión recurrida a un control material efectivo”.

¹¹⁷ M. BACIGALUPO (La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 223) ha subrayado el hecho por el cual es el legislador quien hace posible la efectividad de la tutela judicial, mediante una predeterminación adecuada del actuar administrativo. Señala este autor que “quien tiene la obligación de hacer posible que la tutela judicial que dispensen los jueces sea realmente efectiva es el legislador, como destinatario que es también de la obligación prestacional que resulta del art. 24.1 CE”. Más adelante, afirma (en pp. 223 y 224) que “la efectividad de la tutela (...) depende (...) también –por lo que a la vertiente sustantiva de la tutela se refiere- de la suficiencia de los parámetros de control material que el legislador ponga en sus manos” (la cursiva es del autor).

De lo dicho se puede concluir que el derecho a obtener un control suficientemente intenso de las actuaciones administrativas constituye una limitación al legislador en la habilitación de facultades, al obligarle a predeterminar suficientemente las actuaciones administrativas, de tal modo que permita un control judicial efectivo de los actos que se emitan en virtud de tal potestad¹¹⁸.

En este sentido, -señala MARIANO BACIGALUPO- “cuando la pretensión de efectividad del control judicial material de la actividad administrativa entra en conflicto con los márgenes de actuación que su eficiencia requiere, son dos, fundamentalmente, los principios o valores constitucionales que se han de ponderar:

- por un lado, el *derecho fundamental de los ciudadanos a un control judicial efectivo* (y, por tanto, suficientemente intenso) de la actuación administrativa que les afecte (...); este derecho tiende a reclamar –en aras de una optimización de su propia eficacia- la mayor densidad posible en la programación normativa de la actividad administrativa;
- y, por el otro, la división de poderes (*rectius*: división de funciones) en cuanto principio que postula, en el moderno Estado constitucional, el *ejercicio equilibrado y funcionalmente adecuado del poder público por los órganos más idóneos al efecto*. La manifestación de este principio en el ámbito que nos ocupa es el principio de eficacia de la actuación administrativa (...)¹¹⁹.

4. Conclusión: la programación de las potestades/actuaciones administrativas exige una adecuada ponderación entre el interés público (al que representa la Administración Tributaria) y los derechos y garantías de los contribuyentes.-

Cuanto se ha dicho, nos lleva a una conclusión indiscutible: el legislador no goza de una libertad absoluta en la programación de las potestades administrativas. Por el contrario, cualquier renuncia del legislador a predeterminar una decisión administrativa en un supuesto de hecho, debe tener en cuenta las limitaciones impuestas por el texto

¹¹⁸ “En lo esencial, pues, la cuestión que se ha de dilucidar (...) estriba en si la densidad regulativa (...) con la que la Ley programa la actuación administrativa impugnada permite o no al juez contencioso-administrativo fiscalizarla con la intensidad exigida por el art. 24.1 CE, esto es, en definitiva, con la intensidad adecuada a las necesidades de protección jurídica de los ciudadanos en cada caso” (la cursiva en el original), vid., M. BACIGALUPO, La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 227.

¹¹⁹ (la cursiva es del autor). Vid., La discrecionalidad administrativa..., cit., pp. 229 y 230.

constitucional, como son las derivadas de los derechos fundamentales, de la reserva de ley en materia tributaria y del derecho a la tutela judicial efectiva.

A nuestro entender, precisamente, esa fue la línea acordada en la resolución emitida en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación: «Las Facultades de Fiscalización y Determinación de la Administración Tributaria», en la que se puede leer lo siguiente:

“2. Que es necesario desarrollar una normatividad adecuada de las potestades administrativas, a fin de posibilitar un mayor control de las decisiones de la Administración Tributaria”¹²⁰.

En ese sentido, una menor densidad normativa en la regulación de las potestades administrativas debe obedecer a una justificación razonable¹²¹. Justificación que se determinará en base a la ponderación adecuada –que necesariamente debe efectuar el órgano legislativo- de los derechos, bienes, intereses y valores constitucionales que se encuentran en juego en cada caso concreto [esencialmente, el derecho a obtener un control adecuado de la Administración en relación con el derecho potencialmente afectado, por un lado, y principio de eficiencia de la Administración, por el otro]. El resultado de esa ponderación justificará la mayor o menor densidad de la regulación de la actuación administrativa¹²², la misma que será objeto de control por los jueces y tribunales.

V. El derecho fundamental a un debido procedimiento administrativo.-

En el acápite anterior nos pronunciábamos en el sentido que la «atribución» de potestades administrativas por el legislador, así como el «ejercicio» de las mismas por parte de la Administración, deben verificarse dentro del debido respeto a los principios y derechos fundamentales.

Precisamente, una de las limitaciones más importantes que tiene el legislador en la programación de las decisiones administrativas, así como la Administración al momento de

¹²⁰ Vid., el punto 2 de la Resolución emitida en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación: «Las Facultades de Fiscalización y Determinación de la Administración Tributaria», organizadas por Asociación Fiscal Internacional – Grupo Peruano, los días 17 y 18 de mayo de 2004.

¹²¹ Como anota LERKE OSTERLOH –citado por M. BACIGALUPO, La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 250- “la función del principio de determinación normativa no consiste ya en asegurar que las normas habilitantes de la actividad administrativa estén siempre y en todo caso suficientemente determinadas –lo que, además de disfuncional en muchos casos, es cada vez más difícil de garantizar-, sino en que la indeterminación de las mismas (y su efecto necesariamente limitador de la intensidad del control judicial material) estén, al menos, suficientemente justificados (la cursiva en el texto citado).

¹²² De tal modo que, -como afirma M. BACIGALUPO (La discrecionalidad administrativa..., cit., pág. 249) “cuanto menor sea la densidad normativa con la que el legislador ha programado la actividad de la Administración –sobre todo en ámbitos sensibles para los derechos humanos-, mayor será la carga de argumentación jurídica exigible para justificar la correlativa disminución de la intensidad del control jurisdiccional de aquélla”.

ejercer las mismas, está referida a la garantía de un «debido procedimiento administrativo», que se encuentra considerado como un derecho fundamental de los ciudadanos, como veremos seguidamente.

1. Aplicación del principio. La doctrina de nuestro Tribunal Constitucional.-

El numeral 3) del artículo 139° de nuestra Constitución Política (CP) reconoce como un principio y derecho de la función jurisdiccional “la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”¹²³.

Tanto por la ubicación del precepto como por su referencia a la “función jurisdiccional”, una interpretación restrictiva del mismo nos podría llevar a la conclusión (errónea, a nuestro parecer), según la cual el derecho a un debido proceso sólo podría hacerse valer en el ámbito de un “proceso judicial”, y no en un “procedimiento administrativo”.

Sobre el particular, es preciso señalar que nuestro Tribunal Constitucional (TC) ya se ha pronunciado de forma reiterada sobre la cuestión planteada, admitiendo la aplicación de la garantía de un «debido proceso» a todo tipo de procedimientos administrativos, incluso a aquellos procedimientos seguidos en instituciones de carácter privado¹²⁴. Este derecho –como acostumbra señalar el TC en diversas ocasiones- *“es una garantía que si bien tiene su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en los procedimientos administrativos”*¹²⁵.

Así, por ejemplo, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 461-96-AA/TC, de fecha 1 de septiembre de 1997, que resuelve un Proceso de Amparo interpuesto por diversas vulneraciones al debido proceso incurridas en un Procedimiento de Cobranza Coactiva seguido por el Ejecutor Coactivo del Instituto Peruano de Seguridad Social (hoy ESSALUD), el Tribunal Constitucional –luego de afirmar que cualquier tipo de norma es pasible de ser evaluada constitucionalmente por vía del control difuso cuando su vigencia coloca en entredicho algún derecho fundamental- señala lo siguiente:

“Que por otro lado, alegar como lo ha hecho «a quo», que porque «los Ejecutores Coactivos no pertenecen a la jerarquía judicial y su función no es jurisdiccional (...) mal puede imputárseles el

¹²³ Vid., en el mismo sentido el artículo 8°.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, aprobada por Decreto Ley N° 22231: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter” (la negrita y el subrayado son nuestros).

¹²⁴ Por ejemplo, en el caso de una Asociación, cuya Asamblea General decidió la separación de un asociado inaudita pars.

¹²⁵ Vid., entre otras, las Sentencias recaídas en los Expedientes N°s. 1525-2003-AA/TC, de fecha 15 de julio de 2003; 763-2003-AA/TC, de fecha 14 de abril de 2003; y 2721-2003-AA/TC, de fecha 3 de noviembre de 2003.

incumplimiento de las garantías a que se refiere el artículo 139° de la Constitución» vigente es una muestra de abierto desconocimiento de los alcances de nuestra norma fundamental, ya que los derechos de los justiciables que en conjunto forman lo que se conoce como «El Debido Proceso» poseen un radio de aplicación, que está por encima del funcionamiento y actuación del órgano estrictamente judicial, pues de otro modo ninguna entidad o corporación privada y ni siquiera la propia Administración, cuando conoce del llamado procedimiento administrativo, tendría porque respetar los derechos del justiciable, lo que sería absurdo e inconstitucional»¹²⁶.

Para el Tribunal Constitucional, pues, resulta indiscutible que en todo Procedimiento Administrativo, la Administración Pública debe respetar las garantías mínimas que corresponden a un “debido procedimiento administrativo”. En igual forma, el legislador se encuentra obligado a respetar dicho principio, al regular cada uno de los procedimientos, pues como señala el TC, las garantías que corresponden al debido procedimiento en el ámbito administrativo general “normalmente se encuentran reconocidas por conducto de la ley a través de los diversos procedimientos de defensa o reconocimiento de derechos y situaciones jurídicas, por lo que su trasgresión impone como correlato su defensa constitucional por conducto de acciones constitucionales (...)”¹²⁷.

Por tanto, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, una regulación que no salvaguarde adecuadamente las garantías *mínimas* de un debido procedimiento administrativo será reprochable constitucionalmente. Obviamente, los procedimientos tributarios no pueden constituir una excepción a esta regla, resultando – por tanto- viciada de inconstitucionalidad cualquier norma y actuación administrativa que pretenda prescindir del mencionado derecho fundamental.

2. Contenido del principio.-

El artículo IV.1.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) establece que el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en el principio del debido procedimiento administrativo, según el cual “*Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende*

¹²⁶ El subrayado es nuestro. Vid., además, entre otras, la Sentencia recaída en el Expediente N° 968-97-AA/TC, que resuelve un Proceso de Amparo iniciado por un justiciable destituido de la Policía Nacional, en la que se puede leer lo siguiente: “Que, no habiéndose observado las condiciones mínimas (...) a efecto de garantizar un debido proceso, al que tiene derecho constitucionalmente toda persona, tanto en el ámbito jurisdiccional cuanto en el administrativo, y aún en la esfera de los estatutos particulares, la demanda resulta fundada (...)”.

¹²⁷ Vid., la STC recaída en el Expediente N° 026-97-AA/TC, de fecha 2 de julio de 1998.

el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo –continúa el precepto- se rige por los principios del Derecho Administrativo (...)”.

El hecho que el citado precepto se encuentre recogido en una norma con rango de ley, no debe inducirnos a concluir que el “derecho fundamental a un debido procedimiento” deriva de la ley; y, por tanto, es “disponible” por el legislador, quien podría excluir su aplicación en un caso concreto. En efecto, ya sabemos que nos encontramos ante un verdadero derecho fundamental, que deriva de la Constitución misma, por lo que no puede su contenido es “indisponible” por parte de ningún poder del Estado¹²⁸.

Se trata, pues, de un conjunto de garantías *indisponibles* por parte del legislador -y también, por la Administración-, que forman parte de la estructura misma del *iter* procedimental, sin las cuales, el procedimiento no podrá alcanzar su objetivo final (emisión válida de un acto administrativo). En palabras del TC, nos encontramos ante “*supuestos mínimos que rodean a todo proceso y que no son otros que los que nacen de la misma Constitución y del reconocimiento que ésta realiza de los diversos derechos fundamentales*”¹²⁹.

Así, en relación al contenido de este derecho, el TC ha señalado lo siguiente:

“(...) el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo-sancionatorio –como en el caso de autos- o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.

Como ya lo ha precisado en reiterada jurisprudencia este Tribunal, el derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo: el derecho al juez natural –jurisdicción predeterminada por la ley–, de defensa, a

¹²⁸ Por tanto, su inclusión en la LPAG cumple una finalidad pedagógica, más que otra cosa.

¹²⁹ Vid., la STC recaída en el Expediente N° 295-97-AA/TC, de fecha 10 de agosto de 1999.

*la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones*¹³⁰.

Como se puede apreciar, nos encontramos ante derechos y garantías mínimos que debe gozar todo administrado, para que un procedimiento pueda seguirse y resolverse con justicia.

Así, entre las garantías protegidas por el “debido procedimiento administrativo”, podemos señalar las siguientes:

3.1. Derecho a ser oído (audiencia).-

Está referido a que la Administración debe otorgar a los administrados el derecho a que expongan su posición respecto a las posibles consecuencias del procedimiento que se sigue. Para ello, necesariamente, el administrado debe contar con un plazo previo para que presente sus alegatos o las pruebas de descargo que correspondan¹³¹.

Este derecho de los administrados a exponer sus argumentos se puede ejercer en cualquier etapa del procedimiento, incluyendo la posibilidad de aportar cualquier medio probatorio que sustente su posición.

Es lamentable, pero este derecho no se encuentra adecuadamente garantizado en todos los casos por nuestro ordenamiento tributario.

A continuación, citamos dos casos concretos en los que manifiestamente se vulnera el derecho a ser oído:

- **El artículo 39° del CT: La posibilidad de compensar de oficio créditos con deudas no exigibles.-**

El artículo 39° del CT establece que en un procedimiento de fiscalización efectuado –con ocasión de una solicitud de devolución-, la SUNAT está facultada a compensar el crédito tributario con la deuda tributaria determinada, aún cuando ésta no tenga la condición de deuda exigible.

¹³⁰ Vid., entre otras, las Sentencias recaídas en los Expedientes N°s. 1661-2003-AA/TC, de fecha 11 de agosto de 2003; 2658-2002-AA/TC, de fecha 9 de enero de 2003; y 2721-2003-AA/TC, de fecha 03 de noviembre de 2003.

¹³¹ Vid., en este sentido, el artículo 5°.4 de la LPAG, según el cual “El contenido (del acto administrativo) debe comprender todas las cuestiones de hecho y derecho planteadas por los administrados, pudiendo involucrar otras no propuestas por éstos que hayan sido apreciadas de oficio, siempre que otorgue posibilidad de exponer su posición al administrado y, en su caso, aporten las pruebas a su favor”.

Evidentemente, que esta situación vulnera el derecho a un debido procedimiento administrativo, considerando que la deuda determinada por la Administración es ejecutada y cobrada, sin darle al contribuyente la facultad de iniciar el Procedimiento Contencioso – Administrativo que corresponde¹³².

- **El artículo 75° del CT: La «facultad» de comunicar los resultados de una fiscalización antes de su culminación.-**

De conformidad con el artículo 75° del CT, la SUNAT se encuentra «facultada» a poner en conocimiento del contribuyente las observaciones formuladas en un procedimiento de fiscalización, con carácter previo a la notificación de las resoluciones, cuando a juicio de la Administración, la complejidad del caso tratado lo justifique.

La norma indica que en estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, él que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentados, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el procedimiento de fiscalización.

Como se puede apreciar, la norma contiene dos vulneraciones flagrantes al derecho fundamental a un debido procedimiento:

- 1°) Al no establecer con carácter imperativo que las observaciones «deban» ponerse necesariamente en conocimiento del sujeto intervenido, por lo que en los casos en que la Administración decida no ejercer su potestad, se vulneraría el derecho a ser oído (manifestación del debido procedimiento), considerando que recién se le daría esta oportunidad con la notificación del acto que ponga fin a la instancia¹³³; y,

¹³² Lamentablemente, nuestro Tribunal Fiscal viene resolviendo, precisamente, en el sentido contrario al invocado precedentemente, permitiendo que las compensaciones de oficio procedan incluso contra deudas que no tengan la condición de exigibles. Vid., por el ejemplo, las resoluciones 06686-4-2004 de fecha 08 de septiembre de 2004, así como las N°s. 006619-4-2002 y 04000-5-2004.

¹³³ Es lamentable, pero el Tribunal Fiscal viene justificando actuaciones administrativas que vulneran evidentemente esta manifestación del debido procedimiento, al permitir que la Administración no comunique los resultados de la fiscalización, sino es mediante la resolución que pone fin al procedimiento, bajo el argumento según el cual, el derecho de defensa bien puede ejercerse durante la apelación, desconociendo así que el derecho de defensa debe ejercerse durante y después del procedimiento. Así, por ejemplo, en la resolución N° 07021-3-2004 de fecha 17 de setiembre de 2004, se puede leer lo siguiente: “Que carece de sustento el cuestionamiento del recurrente respecto a que no le fueron comunicados los resultados de las pericias efectuadas, vulnerando así su derecho de defensa, toda vez que mediante la apelada la

- 2°) Al restringir la posibilidad de presentar nuevos alegatos o pruebas, una vez que haya vencido el plazo conferido por la SUNAT, toda vez que el derecho a un debido procedimiento obliga a admitir las pruebas hasta que no se produzca la notificación definitiva de la resolución que pone fin a la instancia¹³⁴.

3.2. Derecho a ser notificado válidamente.-

Evidentemente, una garantía mínima del «debido procedimiento» consiste en otorgar a los contribuyentes la posibilidad de que conozcan los actos y las diligencias que sigue la Administración Pública. Precisamente, el acto de la notificación tiene por finalidad otorgar la posibilidad de que los contribuyentes tengan conocimiento de la existencia de un procedimiento, así como de las posibles consecuencias que se podrían derivar de una determinada resolución del mismo.

No obstante ello, el CT no siempre garantiza que la vigencia de este derecho, pues, por ejemplo, el literal b) del artículo 104° del CT dispone que la notificación por correo electrónico se considerará efectuada con el depósito de aquél. Para tal efecto, se habilita a la SUNAT a fijar qué deudores tributarios deberán fijar un correo electrónico para efecto de la notificación por este medio.

Evidentemente, una notificación que no permita confirmar la recepción del acto administrativo que se pretenda notificar –como en el caso del correo electrónico–, constituye una vulneración al derecho a que se produzca una notificación, impidiendo conocer efectivamente el contenido de los actos administrativos.

3.3. Derecho a los recursos.-

Administración le comunicó los resultados de dichas pericias, teniendo expedito su derecho de impugnar dicha resolución, mediante la correspondiente apelación, tal como ha sucedido en el caso de autos (...). En el mismo sentido, se pronuncia la resolución N° 00735-1-2005 de fecha 04 de febrero de 2005, en la que llega a leer lo siguiente: “Que más aún en los resultados del requerimiento, la Administración no está obligada a poner en conocimiento de la recurrente las infracciones que se le imputan, en virtud que no existe norma expresa en nuestro ordenamiento que le atribuya tal obligación. Tal como si los derechos fundamentales recogidos en la Constitución o en la LPAG no fuesen de obligado cumplimiento para los entes administrativos; llegando incluso a afirmarse lo siguiente: “Que de acuerdo con lo expuesto, el procedimiento que se ha seguido para la emisión de la resolución de multa impugnada se ajusta a lo establecido en el Código Tributario, el mismo que además ha previsto garantías para el ejercicio del derecho de defensa de los deudores tributarios, como son los requisitos de las resoluciones de multa y la posibilidad de reclamar sin hacer el pago previo y de apelar ante el Tribunal Fiscal (...)”.

¹³⁴ Por lo demás, este fue el criterio sustentado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 445-3-97, en la se que dejó establecido que la Administración Tributaria no puede fundamentar el rechazo a la impugnación de un reparo en la instancia de reclamación, señalando que el contribuyente no sustentó el reparo hasta el cierre del requerimiento, si con posterioridad a la fecha de cierre pero dentro de la etapa de fiscalización, el contribuyente presentó documentación con ese fin, la que fue analizada y evaluada por el auditor en dicha etapa.

La posibilidad de recurrir las resoluciones administrativas permite que los administrados soliciten a la Administración que efectúen una nueva revisión de las decisiones que se hubieran adoptado. Mediante ello, pues, los contribuyentes tienen el derecho a que se rectifiquen los errores que la Administración haya podido cometer.

Sin embargo, dentro del procedimiento contencioso – tributario, nuestro CT ha regulado la institución del reexamen, que si no es adecuadamente utilizada podría implicar una vulneración del derecho a recurrir –manifestación del debido procedimiento administrativo-. Vemos.

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

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

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

Éste es precisamente el sentido del artículo 187.2 de la LPAG, al señalar que *en los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de iniciar un nuevo procedimiento, si procede.*

3.4. Derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable.-

Básicamente, consiste en el derecho a que la Administración se pronuncie sobre todas y cada una de las cuestiones formuladas en el expediente. Ello implica el derecho a que en la resolución que ponga fin al procedimiento recaiga un pronunciamiento sobre los argumentos formulados, tanto si son amparados como si no lo fueran. Lo cierto es que en ambos casos, la Administración debe

pronunciarse expresamente sobre los argumentos invocados por el contribuyente, de lo contrario la resolución final adolecería de nulidad, por producir indefensión.

3.5. Derecho a ofrecer y producir pruebas.-

Se encuentra referido a que los administrados están facultados a presentar, sin excepción, las pruebas que juzgue convenientes para su mejor defensa, y a que la Administración actúe aquéllas que proponga.

A continuación, mencionamos dos supuestos en que este derecho puede ser lesionado:

- **El artículo 88° del CT: Restricciones a la posibilidad de presentar una declaración rectificatoria.-**

De conformidad con el artículo 88° del Código Tributario no surte efecto aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria para efectuar el sustento de los reparos formulados durante la fiscalización, o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y periodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que esta determine una mayor obligación.

Como se puede apreciar, el hecho de que una Declaración Rectificatoria no sea merituada constituye una limitación desproporcionada al derecho a la libertad de prueba –manifestación del derecho a un debido procedimiento administrativo-.

- **El artículo 125° del CT: Pruebas admitidas en el procedimiento contencioso tributario.-**

De acuerdo con el artículo 125° del CT, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargo de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Como se puede apreciar, la norma señalada limita sustancialmente los medios probatorios que pueden actuarse en el Procedimiento Contencioso-Tributario, vulnerando así, el derecho a la libertad de prueba –manifestación del debido

procedimiento administrativo- que tienen todos los administrados (deudores tributarios) respecto a los hechos objeto de controversia¹³⁵.

3.6. Derecho a conocer el expediente.-

Finalmente, otra manifestación del debido procedimiento administrativo, la constituye el derecho de los contribuyentes a conocer el expediente administrativo que se le sigue, como un mecanismo que le permitirá apreciar las pruebas aportadas por la Administración, y proponer los medios probatorios necesarios para desvirtuarlos.

Al respecto, conviene señalar que el artículo 131° del CT establece que, tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados. Como se puede apreciar, la norma restringe de manera injustificada el derecho a tener acceso al expediente –manifestación del debido procedimiento administrativo-¹³⁶.

VI. El acto administrativo tributario.-

En el presente acápite nos referiremos a la regulación de los «actos tributarios», los cuales no vienen a constituir sino una sub-especie de los «actos administrativos».

1. Los actos «tributarios» como especie de los actos «administrativos».-

Tradicionalmente, se definen a los actos administrativos como *toda declaración realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la reglamentaria*¹³⁷. Para JUAN CARLOS CASSAGNE el acto administrativo es *toda declaración de un órgano del Estado en ejercicio de la función administrativa caracterizada por un régimen jurídico exorbitante del derecho privado que genera efectos*

¹³⁵ Confróntese con el artículo 166° de la LPAG, según el cual se permite que los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento puedan ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa. Entendemos que la salvedad del precepto se refiere a aquellos medios de prueba que se encuentren prohibidos por disposición expresa, siempre que la norma cuente con una justificación razonable que le permita apartarse del régimen general de los procedimientos administrativos, situación que no resulta aplicable al caso que nos ocupa.

¹³⁶ Confróntese con el artículo 160° de la LPAG, según el cual, los administrados, sus representantes o su abogado, tienen derecho de acceso al expediente en cualquier momento de su trámite, así como a sus documentos, antecedentes, estudios, informes y dictámenes. Este derecho se hace extensivo a la obtención de certificaciones de su estado y a recabar copias de las piezas que contiene, previo pago del costo de las mismas. El pedido de acceso podrá hacerse verbalmente y se concede de inmediato, sin necesidad de resolución expresa, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la unidad de recepción documental.

¹³⁷ Así, por ejemplo, EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ (Curso de Derecho Administrativo, tomo I, Civitas, Madrid, 1999, pág. 534), siguiendo a ZANOBINI, definen el «acto administrativo» como la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.

*individuales directos con relación a terceros*¹³⁸. Por su parte, para HUGO OLGUÍN JUÁREZ el acto administrativo es *una decisión o declaración que emana de los órganos administrativos formulada en el ejercicio de una potestad administrativa*¹³⁹.

Sus caracteres, pues, son:

- Se trata de una *declaración o manifestación de voluntad*, quedando –por tanto– excluidas las actuaciones materiales.
- Proviene de una *Administración Pública*¹⁴⁰, lo que excluye los actos de los propios administrados.
- Se emite en ejercicio de una *potestad administrativa*, por lo que no encuadran dentro de esta categoría, las actuaciones de la Administración sujetas al derecho privado.

De acuerdo con lo dicho, podemos señalar que todo acto «tributario» es –por naturaleza– un acto «administrativo», en la medida que se trata de una manifestación externa de una entidad perteneciente a la Administración Pública, con la particularidad que ésta proviene de un órgano designado por el ordenamiento jurídico para recaudar y fiscalizar una prestación de naturaleza *tributaria*. Ambas categorías, pues, se encuentran en una relación de género a especie.

Igual relación (género-especie) se presenta en el ámbito procedimental «administrativo» y «tributario», en la medida en que todo procedimiento «tributario», es a su vez un procedimiento «administrativo», sólo que aquel se sigue ante una Administración Tributaria (perteneciente a la Administración Pública).

En nuestro caso, ante la ausencia de una definición de acto administrativo –o, incluso, de acto tributario– en nuestra normatividad¹⁴¹, debemos recurrir con carácter *supletorio* a la contenida en la legislación que regula el procedimiento administrativo con carácter general¹⁴².

¹³⁸ Vid., JUAN CARLOS CASSAGNE, *El Acto Administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1981, págs. 107 y 108.

¹³⁹ Vid., HUGO OLGUÍN JUÁREZ, *Extinción de los Actos Administrativos – Revocación, invalidación y decaimiento*, Edit. Jurídica Chile, Santiago de Chile, 1961, pág. 19.

¹⁴⁰ Vid., el artículo I de la LPAG, en el cual se definen las «entidades» a las que le son aplicables el precepto.

¹⁴¹ Efectivamente, debemos recordar que el artículo 103° de nuestro Código Tributario vigente, pese a llevar por título *Actos de la Administración Tributaria*, no contiene una definición de «acto administrativo», limitándose a señalar que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

¹⁴² Tal como lo disponen los artículos II.2 (Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen *supletoriamente* por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no sean tratados expresamente de modo distinto) y la Tercera Disposición Complementaria y Final de la

2. Concepto (legal) y elementos del acto administrativo.-

El artículo 1.1 de la LPAG, vigente desde el 11 de octubre de 2001, contiene una definición de acto administrativo, en los términos siguientes:

Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

Por su parte, el artículo 38° del Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, aprobado por Decreto Supremo N° 02-94-JUS –norma derogada por la LPAG-, se refería al mismo tema del siguiente modo:

Los actos administrativos se producirán por el órgano competente mediante los procedimientos que estuvieren establecidos. El contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y será adecuado a los fines de aquéllos.

En atención a ello, podemos referir que existen tres tipos de *elementos* que conforman el acto administrativo, siguiendo a EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ: subjetivos, objetivos y formales¹⁴³.

A. Elementos subjetivos:

- El acto administrativo debe emitirse por una *Administración Pública*.
- La *competencia* del órgano de la Administración designado por la normatividad correspondiente para la emisión del acto¹⁴⁴.

Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General – LPAG (La presente Ley es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales), aprobada por Ley N° 27444.

¹⁴³ Vid., EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, Curso..., cit., págs. 538 y ss.

¹⁴⁴ Vid., el artículo 3.1 de la LPAG, que establece como requisito de validez de los actos administrativos la competencia: ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables.

- La *aptitud del titular del órgano*, lo que exige la investidura legítima de éste; es decir, que las personas que actúen hayan sido nombradas conforme a ley¹⁴⁵, y que no se encuentre incurso en ninguna de las causales de abstención¹⁴⁶.

B. *Elementos objetivos:*

- La realización del *presupuesto de hecho* fijado en la norma para que la Administración pueda emitir el acto administrativo (consecuencia jurídica).
- El acto administrativo siempre debe servir al *fin* asignado por la norma que establece la potestad administrativa, pues de lo contrario se incurre en el vicio de la *desviación de poder*¹⁴⁷.
- La *causa*, entendida como la adecuación de los actos a los fines propios de la potestad.
- Los *motivos* que mueven a la Administración a emitir sus actos, mediante los cuales se manifiesta la concurrencia de los anteriores requisitos.
- La existencia de una *declaración*, cuyo contenido debe ajustarse al ordenamiento jurídico. Asimismo, su objeto debe ser posible, lícito y determinado¹⁴⁸.

C. *Elementos formales:*

- El acto administrativo debe emitirse siguiendo el *procedimiento administrativo* previsto¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Se trata de los que el artículo 3.1 de la LPAG (cita anterior) define como autoridad regularmente nominada.

¹⁴⁶ Vid., artículos 88° y ss. de la LPAG.

¹⁴⁷ Al respecto, debemos tener en cuenta que el artículo IV.1 de la LPAG hace referencia a este elemento del acto, al establecer que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. En el mismo sentido, se refiere a la finalidad pública asumida por la norma que otorga las facultades —esta vez como requisito de validez del acto administrativo— el artículo 3.3 de la LPAG.

¹⁴⁸ Vid., el artículo 3.2 de la LPAG, que establece como requisito de validez de los actos administrativos al objeto o contenido: Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación. Sobre el mismo tema, también puede consultarse el artículo 5° de la LPAG.

¹⁴⁹ El artículo 3.5 de la LPAG también regula dicho elemento como un requisito de validez de los actos administrativos: antes de su emisión, el acto debe ser conformado mediante el cumplimiento del procedimiento administrativo previsto para su generación.

- El acto administrativo requiere de una *forma* externa, generalmente escrita, de materializarse¹⁵⁰.
- El acto administrativo debe estar debidamente *motivado*¹⁵¹.

Cabe señalar –como veremos oportunamente- que la falta -o el cumplimiento parcial- de alguno de estos elementos (del acto administrativo) determina la concurrencia de un vicio en el acto que podría afectar su validez. Sin embargo, desde ya podemos afirmar lo siguiente:

- 1º) *Cualquier vicio en el acto administrativo no necesariamente determina la nulidad del mismo, pues podría tratarse de un vicio que no sea trascendente -tal como lo reconoce el artículo 14º de LPAG-, en cuyo caso prevalece la conservación del mismo.*
- 2º) *La posible invalidez de un acto administrativo siempre está referida a los vicios que pudiera tener el acto administrativo mismo.*

3. Principios aplicables a los actos administrativos y tributarios.-

Como afirman J. MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO, GABRIEL CASADO OLLERO y J. TEJERIZO LÓPEZ: *El sistema español de Derecho público se asienta en el denominado «régimen administrativo», que, a diferencia del anglosajón, se edifica sobre la atribución a la Administración de ciertas potestades y determinados privilegios que configuran a su favor una posición jurídica de superioridad respecto a la de los particulares. Con carácter general, la presunción de legalidad de los actos administrativos (...), el privilegio de autotutela –declarativa y ejecutiva- (...), y sus secuelas de ejecutividad inmediata de las actuaciones administrativas, conducen a un sistema en el que la Administración, por sí misma, declara el Derecho y lo aplica, sin necesidad de acudir a los Tribunales de justicia*¹⁵².

Si bien la afirmación precedente está razonada para el Derecho Público español, sus conclusiones resultan plenamente aplicables a nuestro sistema administrativo –dentro del que se inserta el Derecho Tributario peruano-, habida cuenta que ambos se sustentan en los mismos principios. Así, pues, resulta indiscutible que los principios del procedimiento administrativo se aplican a los procedimientos tributarios –que forman parte de aquéllos-.

¹⁵⁰ La regulación de la forma de los actos administrativos ha sido recogida por el artículo 4º de la LPAG.

¹⁵¹ Los artículos 3.4 y 6º de la LPAG elevan dicho elemento a la categoría de requisito de validez de los actos administrativos.

¹⁵² Vid., J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J. TEJERIZO LÓPEZ, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 8va. edición, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 569.

Para los efectos de nuestro análisis, importa dejar sentada la premisa por la cual el rol principal de la Administración no se limita a cumplir los mandatos fijados en las leyes, sino que su función es *servir en forma eficiente a los intereses generales*. Su razón de ser, pues, es la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

Así, lo reconoce con carácter expreso el artículo III de la LPAG, al afirmar que dicha norma *tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico general*. En tal sentido, esta finalidad *vicarial* se erige como la base de cualquier actuación administrativa.

En otros ordenamientos, como el español, por ejemplo, esta función servicial a la que está llamada a cumplir la Administración, es tan relevante que incluso llega a tener un reconocimiento expreso en el propio texto constitucional (artículo 103.1):

La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales (...) con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho..

Ahora bien, esta finalidad *instrumental* es la que, precisamente, *justifica* que la Administración tenga un conjunto de potestades exorbitantes –en relación a los privados-, habida cuenta que los intereses *públicos* (representados por la Administración) siempre deben primar sobre los intereses *particulares*.

Así, por ejemplo, principios tales como el de presunción de legalidad de los actos administrativos, el de ejecutoriedad de los actos administrativos, el de autotutela declarativa y ejecutiva, así como el de agotamiento de la vía previa para acudir al Poder Judicial, encuentran sustento en el *interés público*, al que representa la Administración Pública, el mismo que exige el inmediato cumplimiento de los actos administrativos por parte de la misma entidad.

A continuación desarrollaremos algunos de ellos:

A. Presunción de validez de los actos administrativos.-

Según el cual todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda (artículo 9° LPAG)¹⁵³.

Al respecto, EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ señalan que se trata de *una presunción «iuris tantum» de validez, que permite al acto desplegar todos sus posibles efectos en tanto se demuestre su invalidez y que traslada, en consecuencia, al particular la carga de impugnarlo, en la vía administrativa o contencioso-administrativa, según proceda, si quiere obtener su anulación y frenar su eficacia. Mas adelante ambos autores señalan que la presunción de validez que la Ley establece no es algo gratuito y carente de fundamento, sino algo que se apoya en una base real que la presta, en principio, una cierta justificación. El acto administrativo se presume legítimo en la medida en que emana de una autoridad que lo es igualmente*¹⁵⁴.

El profesor argentino JOSÉ ROBERTO DROMI cita alguna jurisprudencia de la Corte Suprema de su país, bastante significativa¹⁵⁵:

Los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada en juicio; así sucede cuando se han desconocido o vulnerado principios de derecho público o garantías individuales (CSJN, 19/2/76, ED, 68-417).

Conforme se puede apreciar, dicho principio tiene dos consecuencias básicas:

- La primera, por la cual los actos administrativos siempre se presumen ajustados a Derecho.
- La segunda, por la que los actos administrativos son obligatorios mientras su nulidad no haya sido declarada.

¹⁵³ Normas como las que nos ocupan son comunes en la legislación comparada. Así, por ejemplo, el artículo 57.1 de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común española (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), establece que los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

¹⁵⁴ (el subrayado es nuestro). Vid., EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, Curso..., cit., págs. 568 y 569.

¹⁵⁵ Vid., JOSÉ ROBERTO DROMI, Manual de Derecho Administrativo, tomo I, Astrea, Buenos Aires, 1987, pág. 137.

De acuerdo a ello, una vez que el acto administrativo ha sido emitido, goza de una presunción *juris tantum* de validez. Como afirma JUAN CARLOS MORÓN URBINA: *Todo acto administrativo tiene a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de una actividad administrativa. Mediante esta presunción de validez, de legalidad, de regularidad o simplemente de corrección, la legislación asume «a priori» que la autoridad obra conforme a derecho, salvo prueba en contrario que debe ser contrastada, procesada y confirmada en vía regular (procedimientos de impugnación)*¹⁵⁶.

Esta presunción conlleva a que los sujetos afectados con un acto administrativo tengan que alegar –por los cauces correspondientes– su ilegalidad, por más evidente que pueda ser el vicio de nulidad incurrido (inversión de la carga de la prueba), pues de lo contrario, el acto debe considerarse como válido.

En igual sentido, la presunción obliga a interpretar con carácter *restrictivo* los supuestos de nulidad en los que pueda incurrir el acto administrativo (artículo 10° LPAG), así como los alcances de la nulidad del acto (artículo 13° LPAG) y a decidir por la *conservación del acto administrativo*, en caso que el incumplimiento en los elementos de validez no sea *trascendente* (artículo 14° LPAG)¹⁵⁷.

B. Eficacia de los actos administrativos: la ejecutividad.-

La regla general es que una vez que un acto administrativo queda *perfeccionado* (por contener todos sus requisitos de validez), la circunstancia que los *convierte* en *eficaces* es su notificación. Antes de ella (notificación), el acto puede ser *válido*; sin embargo, el hecho que les da eficacia será su notificación. La doctrina suele diferenciar dos conceptos, sobre el particular, la *ejecutividad* y la *ejecutoriedad*. La primera consiste en que, una vez perfeccionado el acto, éste produce todos sus efectos; la segunda, es la facultad de la Administración para ejecutar por sí misma el acto, como veremos en el siguiente acápite¹⁵⁸.

¹⁵⁶ (el subrayado es nuestro).Vid., JUAN MORÓN URBINA, Comentarios – Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General, Gaceta Jurídica, Lima, 2001, pág. 90.

¹⁵⁷ En el mismo sentido, por ejemplo, la Ordenanza Tributaria Alemana (artículo 125.1) señala que un acto administrativo es nulo, mientras adolezca de un vicio especialmente grave y esto sea notorio por la apreciación razonable de todas las circunstancias en consideración (el subrayado es nuestro).

¹⁵⁸ Vid., por ejemplo, a JOSÉ ROBERTO DROMI, Manual..., cit., págs. 143 y ss. En el mismo sentido, en nuestra doctrina nacional JUAN MORÓN URBINA, Comentarios..., cit., págs. 404 y ss, específicamente 404: mientras que la ejecutividad proviene de la validez del acto como su virtualidad o potencia obligatoria, por su parte la ejecutoriedad se asienta en la ejecutividad: así el acto administrativo es susceptible de ser ejecutivo y ejecutorio, siendo la primera su cualidad sustancial, y la segundo su aspecto instrumental.

La *ejecutividad* (eficacia) de los actos administrativos, se encuentra consagrada en las disposiciones que regulan nuestro procedimiento general, de la siguiente manera:

- Artículo 16.1 de la LPAG:

El acto administrativo es «eficaz» a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos (...).

- Artículo 40° de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos – LNGPA (derogada):

Los actos administrativos producirán sus efectos desde el día siguiente de su notificación o publicación, salvo que el propio acto señale fecha posterior.

Como se puede apreciar, la eficacia es la capacidad que tienen los actos administrativos para producir las consecuencias jurídicas dispuestas en el mismo, la cual se encuentra ligada a su *ejecutoriedad*, como ya dijimos.

C. La ejecutoriedad del acto administrativo.-

Según dispone el artículo 192° de la LPAG:

Los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.

Señalan EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ que, por el principio de autotutela, *la Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del «statu quo», eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar tutela judicial*¹⁵⁹. Esta característica hace que todos los actos administrativos –salvo los supuestos de excepción mencionados en la norma, claro está-, son *ejecutorios*. Es decir, obligan

¹⁵⁹ Vid., EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, Curso..., cit., pág. 499.

a su cumplimiento inminente (inmediato), aun cuando el administrado lo pueda considerar afectado de nulidad, pues para discutir la validez del acto deberá impugnar el acto conforme a los procedimientos establecidos.

Así, de acuerdo con ello, las decisiones administrativas son de cumplimiento obligatorio, pudiendo la misma Administración dispensar su ejecución forzosa, sin la necesidad de acudir a los Tribunales de Justicia (autotutela).

D. Presunción de validez de los actos administrativos.-

De cuanto se ha afirmado en el presente punto, se puede concluir (parcialmente) lo siguiente:

- La función servicial a los intereses públicos que se encuentra llamada a cumplir la Administración, justifica que ésta tenga una serie de prerrogativas y facultades exorbitantes, en relación a los particulares.
- Una de ellas es la *presunción de validez o legitimidad de los actos administrativos*, por el cual, entre otras consecuencias, aún cuando el acto pueda verse afectado de nulidad, éste puede ser eficaz hasta que su invalidez no haya sido declarada. Así, pues, como bien afirman EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ *la nulidad de pleno derecho del acto administrativo en nada afecta a la eficacia inmediata del acto, como no sea para habilitar un acuerdo expreso de suspensión de la misma en vía de recurso*¹⁶⁰.
- Además de ello, los actos administrativos son eficaces (ejecutivos) –luego de su notificación- y la propia Administración puede ejecutarlos, incluso por la vía forzosa.

4. La nulidad de los actos administrativos.-

A continuación, corresponde desarrollar el tema de la nulidad de los actos administrativos.

Al respecto, lo primero que debemos tener en cuenta es que un acto administrativo es *válido* cuando ha sido dictado conforme al ordenamiento jurídico (artículo 8° de la LPAG).

¹⁶⁰ Vid., EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, Curso..., cit., pág. 603.

Es decir, cuando cuenta con todos los elementos –subjetivos, objetivos y formales- a los que hemos hecho referencia anteriormente.

En las líneas precedentes también detallamos como el artículo 3° ha establecido estos elementos como requisitos de validez del acto administrativo: la competencia [numeral 1)], el objeto o contenido [numeral 2)], la finalidad pública [numeral 3)], la motivación [numeral 4)] y la exigencia de que éste se emita luego de un procedimiento regular [numeral 5)].

Como es fácil notar dichos elementos –requisitos de validez- están referidos al acto mismo, tal como queda demostrado a continuación:

- *Ley del Procedimiento Administrativo General (N° 27444) – LPAG*

Artículo 10°.- Causales de nulidad

Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

- 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.*
- 2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14°.*
- 3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.*
- 4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.*

Lo primero que debemos anotar es que, si bien la norma hace alusión a la *nulidad de pleno derecho* de los actos administrativos, ésta tiene una significación distinta de la que pueda tener en el derecho privado, pues en este caso el acto jurídico viciado de nulidad absoluta, lo es *ipso jure*; es decir, *sin necesidad de la intervención del juez que así lo reconozca*. Por contra, en el Derecho Administrativo –dentro del que, lógicamente, se

inserta el Derecho Tributario, como ya vimos- los principios de presunción de validez de los actos administrativos y de autotutela administrativa, generan una serie de consecuencias diferentes, conforme pasamos a detallar:

- El acto administrativo nulo produce sus efectos frente al administrado, quien no puede desconocerlo por esta razón, sino que debe interponer contra éste los recursos que provee el ordenamiento.
- Para que un acto administrativo nulo deje de generar sus efectos, debe declararse *nulo* por la autoridad correspondiente, pues de lo contrario, éste se considera *válido* hasta que dicha declaración se produzca.
- Los vicios que se pudieran producir en los requisitos de validez del acto administrativo, únicamente acarrearán la *nulidad* del mismo, si éstos son *trascendentes*, pues de lo contrario, prima la *conservación* del acto administrativo (artículos 10.2 y 14° de la LPAG).
- Se limitan los alcances de la nulidad del acto administrativo conforme al artículo 13° de la LPAG.
- Se *independizan* los vicios incurridos en la ejecución o notificación de los actos administrativos con los vicios independientes de la validez de los mismos (artículo 15° LPAG).

A continuación, haremos un breve repaso de los vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho, de conformidad con las normas citadas:

- i) *Actos administrativos que contravienen a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.-*

Es una consecuencia del *principio de legalidad* (artículo IV.1), por el cual la Administración Pública se encuentra sometida *plenamente –¡sin inmunidades!-* al ordenamiento jurídico, no pudiendo sobrepasar sus límites bajo ninguna circunstancia. Si ello ocurre, la consecuencia jurídica es la nulidad de los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico.

- ii). *Actos administrativos que contengan un defecto u omisión en alguno de sus requisitos de validez, salvo que se trate de un vicio que no sea trascendente.-*

En las líneas anteriores hemos puesto de manifiesto que el artículo 3° de la LPAG ha establecido los requisitos de validez de los actos administrativos, los cuales se encuentran referidos a los elementos del mismo. En consecuencia, un defecto u omisión en dichos requisitos constituye un *vicio* de nulidad de pleno derecho que invalida el acto mismo. Éstos pueden ser¹⁶¹:

- *Vicios en la competencia*: lo que se produce cuando el órgano emisor del acto administrativo es incompetente, en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía; o también cuando éste no ha sido regularmente nominado al momento de su dictado.
- *Vicios en el objeto u contenido*: se da cuando el contenido del acto administrativo no se ajusta al ordenamiento jurídico o éste es ilícito, impreciso, o imposible, física o jurídicamente.
- *Vicios en la finalidad del acto*: cuando el acto administrativo tiene una finalidad distinta de las asumidas por las normas que otorgan la facultad a la entidad pública.
- *Vicios en la motivación*: cuando el acto administrativo no está debidamente motivado, o su motivación es insuficiente, como por ejemplo, cuando se sustenta en fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto.
- *Vicios en el procedimiento*: cuando para la emisión del acto no se ha seguido el procedimiento administrativo previsto en la normatividad.

Ahora bien, cabe señalar que el artículo 14° de la LPAG dispone que para que estos vicios produzcan la invalidez del acto administrativo, deben ser *trascendentes*, pues de lo contrario –señala el precepto-, *prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia entidad emisora*. Es decir, cualquier vicio en los requisitos de validez de los actos administrativos no afecta con nulidad a los mismos, sino sólo aquellos que sean *trascendentes*. Para tal efecto, la norma define cuáles son los *actos administrativos afectados por vicios no trascendentes*:

- El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación.

¹⁶¹ Sobre el particular, puede consultarse el libro JUAN MORÓN URBINA, Comentarios..., cit., págs. 91 y ss.

- El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial.
- El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales de procedimiento, considerando como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado.
- Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio.
- Aquellos emitidos con omisión de documentación no esencial.

En consecuencia, en todos estos casos debe producirse la *enmienda* del acto administrativo, prevaleciendo su conservación.

iii) Actos, expresos o presuntos, por los que se adquiere facultades o derechos que son contrarios al ordenamiento jurídico.-

Se trata de procedimientos en los que –pese a que no ha habido una comprobación previa por parte de la Administración- han otorgado derechos o facultades a los administrados, como consecuencia del silencio administrativo positivo o por tratarse de procedimientos de aprobación automática. La norma, pues, intenta corregir esta situación declarando su nulidad de pleno derecho.

iv) Actos administrativos que sean constitutivos o consecuencia de ilícito penal.-

Al respecto, debemos tener en cuenta que la Administración Pública no tiene competencia para establecer si un acto es o no delito, pues ello corresponde con carácter exclusivo al Poder Judicial. En consecuencia, esta causal de nulidad únicamente podrá invocarse una vez que se emita una sentencia judicial en la que se resuelva que los hechos constituyen ilícito penal, y ésta se encuentra consentida o ejecutoriada¹⁶².

¹⁶² Al respecto, debe tenerse en cuenta que –conforme afirma acertadamente JUAN MORÓN URBINA (Comentarios..., cit., pág. 94)- no necesariamente debe tratarse de una sentencia condenatoria, sino que este mecanismo anulatorio también podrá activarse en aquellos supuestos donde no obstante declararse judicialmente la ilicitud del acto, por aspectos particulares no se condenan al autor (eximente de conducta, colaboración eficaz, muerte del culpable, etc.).

Así, pues, quedan excluidos aquellos actos que aún no son objetos de sentencia con la calidad de cosa juzgada, pues en éstos casos el autor goza del derecho a la presunción de inocencia [artículo 2.24.e) de la Constitución].

Esta causal implica la *nulidad de pleno de derecho* de los actos administrativos:

- Cuyo *objeto*, no sólo es ilícito por si mismo, sino que constituye la comisión de un *delito* previsto y penado por la legislación penal.
- Que constituyen por si mismos la conducta sancionable penalmente o si el acto se deriva de la comisión de un ilícito.

En ambas situaciones resulta indiscutible que la conducta constitutiva de delito tiene una relación directa con el acto administrativo mismo. Es decir, la comisión del delito por parte del funcionario público no afecta a *todos* los actos administrativos que éste pudiera cometer, sino únicamente a aquellos que sean constitutivos del delito o consecuencia del mismo.

En otras palabras la comisión del delito de abuso de autoridad, por poner un ejemplo, únicamente implica la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales se materializa la arbitrariedad, y no todos aquellos que hubiese podido emitir dicho funcionario.

En el mismo sentido se pronuncia la doctrina en forma unánime. Así, por ejemplo, EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ –en relación al artículo 62.d) similar al artículo 10.4 de nuestra LPAG- afirman lo siguiente:

No hace falta insistir, nos parece, en que la infracción penal antecedente ha de tener en todo caso una relación directa con el acto administrativo posterior para poder predicar la nulidad absoluta de éste por ese motivo, de forma que sea realmente determinante de su adopción¹⁶³.

En relación al mismo tema, RAMON PARADA afirma lo siguiente:

Obviamente este supuesto se refiere a los delitos que pueda cometer la autoridad o el funcionario con motivo de la emanación de un acto administrativo, pues la

¹⁶³ Vid., EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, Curso..., cit., pág. 611.

*Administración como persona jurídica no puede ser sujeto
acto activo de conductas delictivas*¹⁶⁴.

Para finalizar conviene señalar que, a diferencia de nuestro sistema, en la legislación comparada, el sistema adoptado difiere sustancialmente del nuestro, pues, en países tales como Argentina y España, las circunstancias invalidantes de los actos administrativos son la nulidad, la anulabilidad y la inexistencia¹⁶⁵.

5. Régimen legal de los actos (administrativos) tributarios.-

A continuación, haremos un breve análisis acerca de la normativa tributaria que se encarga del tema.

Ya dijimos que los *actos tributarios* son una especie de los *actos administrativos*. Por tanto, a aquéllos le son aplicables las ideas desarrolladas anteriormente. Sin embargo, es preciso explicar algunas notas características de los mismos, no tanto porque gocen de una naturaleza distinta, sino porque nuestro CT ha intentado disponer algunas disposiciones distintas sobre la materia.

En ese sentido, los actos (administrativos) tributarios también gozan de las características de *presunción de validez, ejecutividad y ejecutoriedad*. Así, pues, los actos administrativos se consideran legítimos en tanto su nulidad no haya sido declarada por la entidad correspondiente (presunción de validez).

Una muestra de ello, la constituye el segundo párrafo del artículo 165° de nuestro Código Tributario –aún cuando, al parecer, limitado a determinados actos-, al establecer que *en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo*.

Se trata, pues de una presunción de validez de los actos administrativos emitidos por los agentes fiscalizadores, concordante con la contenida en artículo 9° de la LPAG.

¹⁶⁴ Vid., RAMÓN PARADA, Derecho Administrativo, tomo I, 9na. Edición, Madrid, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 199.

¹⁶⁵ Sobre régimen argentino puede consultarse a JUAN CARLOS CASSAGNE, El Acto..., cit., págs. 235 y ss. y JOSÉ ROBERTO DROMI, Manual..., cit., págs. 158 y ss. Sobre el español, Vid., a EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, Curso..., cit., págs. 599 y ss y a RAMÓN PARADA, Derecho Administrativo, cit., págs. 187 y ss.

Por su parte, otros ordenamientos tributarios (comparados) también han reconocido la vigencia de este principio (al parecer, con carácter bastante más general que el nuestro), en los siguientes términos –por citar algunos ejemplos más saltantes-:

- Ordenanza Tributaria alemana (*Abgabenordnung* – artículo 124.2): *Un acto administrativo produce su eficacia mientras y hasta que no sea suprimido, revocado, anulado por cualquier otro modo o extinguido por el transcurso del tiempo o por otra forma.*
- Código Tributario ecuatoriano (artículo 82°): *Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.*
- Código Tributario del Paraguay (artículo 196°): *Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente.*

Por otro lado, la potestad de la Administración Tributaria para emitir sus propias decisiones administrativas, las cuales surten *efectos* luego de su notificación también ha sido recogida en el Código Tributario (artículo 106° del CT).

Finalmente, la posibilidad que tiene la Administración Tributaria para efectuar la ejecución forzosa de sus actos también se encuentra recogida en el Código Tributario, en sus artículos 114° y siguientes, mediante el Procedimiento de Cobranza Coactiva. La particularidad es que, tratándose de Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa, éstas pueden ser ejecutadas únicamente después de vencido el plazo fijado para interponer recurso de reclamación (15 días según los artículos 136° y 137° del Código Tributario).

A continuación analizaremos los supuestos de invalidez de los actos administrativos regulados en la legislación tributaria.

5.1 Nulidad.-

El artículo 109° del CT regula las causales de nulidad de los actos (administrativos) tributarios, con el siguiente tenor:

“Artículo 109º.- Nulidad y Anulabilidad de los actos

Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

- 1. Los dictados por órgano incompetente en razón de la materia. Para estos efectos se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;*
- 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y,*
- 3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley.*

(...)”

De la revisión de los supuestos de nulidad fijados por la normatividad tributaria conviene plantearnos la cuestión relativa a si se encuentra justificado un régimen de nulidad relacionado a los actos administrativos en el ámbito tributario y otro régimen para los actos administrativos en el derecho común.

La respuesta a la cuestión formulada, evidentemente, es no. Nada justifica que en el ámbito tributario existan causales de nulidad diferenciadas del resto del ordenamiento administrativo. Por tanto, cabe propugnar una aplicación inmediata de la LPAG sobre la materia.

Opinar en contra de lo dicho –es decir, que en el ámbito tributario sólo se aplican las causales de nulidad establecidas por el artículo 109º del CT- implicaría llegar a la conclusión, por lo demás ilógica, según la cual un acto administrativo-tributario dictado en contravención a la Constitución o a las leyes, no se encuentra viciado de nulidad, habida cuenta que no constituye una causal establecida por el artículo 109º del CT. En el mismo sentido, ¿acaso un acto administrativo-tributario dictado por un órgano incompetente en razón del territorio, grado, tiempo o cuantía (diferente de la materia) es válido?. Realmente, no quisiéramos creer que la razón de la reforma practicada al artículo 109º del CT por el Decreto Legislativo N° 953 haya tenido esa finalidad.

5.2 Anulabilidad

Ahora bien, nuestro Código Tributario (segundo párrafo del artículo 109°) – apartándose del esquema de la legislación general del procedimiento administrativo- ha reconocido dos supuestos de *anulabilidad* de los actos administrativos-tributarios, de acuerdo con el siguiente detalle:

“Artículo 109°.- Nulidad y Anulabilidad de los actos

(...)

Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando:

- a) *Son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77°; y,*
- b) *Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.*

Los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto”.

Como se puede apreciar, en tales casos –a diferencia de los de nulidad de pleno derecho- procede que la Administración *convalide* los actos, subsanando los vicios de que adolezcan.

Para finalizar este punto, corresponde señalar que el Código Tributario (artículos 107° y 108°) faculta a la Administración a revocar, modificar o sustituir sus actos antes y después de su notificación.

Los supuestos regulados para ello, también se encuentran referidos a circunstancias propias de cada acto administrativo: errores materiales, como lo de redacción o cálculo, emitidos como consecuencia de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario o circunstancias que demuestren su improcedencia.

Cabe señalar que la SUNAT ha reglamentado dicha facultad mediante Resolución de Superintendencia N° 002-97-SUNAT de fecha 14 de enero de 1997.

Se entiende que los supuestos de rectificación de errores materiales o de cálculo no deben alterar en lo sustancial el contenido ni el sentido de la decisión (artículo 201° de la LPAG), así como la revocación, modificación o sustitución no debe efectuarse por razones de oportunidad, mérito o conveniencia (artículo 203° de la LPAG).

VII. El procedimiento sancionador administrativo.-

Para finalizar este capítulo, efectuaremos algunas reflexiones aplicables al procedimiento sancionador tributario, cuya finalidad –reprimir conductas ilícitas-, es manifiestamente diferente de los procedimientos tributarios, cuyo objetivo es la recaudación, fiscalización y control de las obligaciones tributarias.

1. Marco conceptual de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.-

Es sabido que la vulneración de las normas tributarias puede ser reprimida en el ámbito sancionador administrativo o en el ámbito penal. En el primer caso, la consecuencia es una sanción de carácter administrativo, aplicada por una Administración Tributaria que no puede consistir, en modo alguno, en la privación de la libertad¹⁶⁶. Por el contrario, en el segundo caso, la sanción es aplicada por los órganos jurisdiccionales y, generalmente, consiste en la imposición de una pena privativa de la libertad.

Lo dicho denota que en ambos casos nos encontramos ante un *ilícito tributario* (administrativo o penal), cuyas diferencias son de carácter meramente formal, en la medida en que no pertenecen a su propia naturaleza. *Las infracciones tributarias, pues, gozan de la misma naturaleza que los delitos tributarios.*

Al respecto, merece recordarse que ya en el año 1962, el profesor SAINZ DE BUJANDA reconocía la *identidad ontológica* existente entre la *infracción administrativa* y el *delito tributario*, con las siguientes palabras:

“(…) las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente

¹⁶⁶ Vid., el artículo 230°.1 de la LPAG: Sólo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de la libertad.

*idéntica de las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales (...)*¹⁶⁷.

Por tanto, la caracterización de una conducta como ilícito *administrativo* o como *ilícito penal* obedece estrictamente a razones de política legislativa –y no a una diferente naturaleza-. Así, el legislador calificará una conducta como “delito” o como “infracción” de acuerdo a los valores que quiera imprimir al sistema y, de acuerdo a ello, si considera que la afectación producida revela gravedad –por la forma de comisión y el bien jurídico vulnerado–, la tipificará como *delito* y sino, por el contrario, como *infracción administrativa*.

La consecuencia de lo dicho resulta evidente: *si el ilícito tributario (administrativo y penal) es un solo concepto, los principios reguladores aplicables en el ámbito administrativo (infracción) y penal (delito) deben ser los mismos, pues ambos tienen origen en la misma potestad punitiva del Estado (ius puniendi)*.

En ese orden ideas, el Tribunal Constitucional español (TCE) ha dejado establecido que *los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (...), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (...)*¹⁶⁸.

En nuestro país la potestad punitiva del Estado (administrativa y penal) encuentra sustento en el literal d) del numeral 24) del artículo 2° de la Constitución Política del Perú¹⁶⁹. Bien es cierto que, tradicionalmente, se ha reconocido que dicho precepto se encontraba referido únicamente al ámbito penal –no al administrativo-; sin embargo, - como veremos luego- una reciente jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido, en forma acertada, que dicho precepto también se encuentra referido al ámbito sancionador administrativo, adoptándose el criterio de la unidad de la potestad sancionadora del Estado y de la aplicación de los principios del derecho penal al ámbito sancionador administrativo¹⁷⁰.

¹⁶⁷ F. SAINZ DE BUJANDA, Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero. Tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 210.

¹⁶⁸ Vid., entre otras, la STCE 18/1981, de 8 de junio.

¹⁶⁹ Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley.

¹⁷⁰ Es preciso anotar que el literal d) del numeral 24) del artículo 2° de la Constitución, al consagrar el ius puniendi del Estado, utiliza la alocución “infracción punible” y no “delito”, como si hace en otros preceptos (tales como los artículos 2°.4, 99° y 140°), de lo que se podría colegir que la intención del constituyente –cuando menos en forma implícita- fue la de hacer referencia al género (ilícito), y no a una de sus sub-especies (delitos).

Por este motivo, no debe extrañar que los principios extraídos de la dogmática penal, tales como los de legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, retroactividad benigna, causalidad, presunción de inocencia, derecho a no autoincriminarse, presunción de licitud y “non bis in idem”, deban aplicarse a las infracciones y sanciones tributarias.

Bien es cierto que las exigencias que tales principios imponen en el *ámbito penal* no pueden ser las mismas que en el *ámbito sancionador administrativo*, sino que deben ser *matizadas* atendiendo a la distinta naturaleza que tienen ambos ordenamientos (penal y administrativo), así como a los valores constitucionales que se encuentran en juego en cada caso concreto. Ello hace extremadamente difícil establecer una regla general que determine las exigencias precisas en cada supuesto, por lo que habrá de estarse al juicio que se determine en cada caso.

Sin embargo, esta circunstancia no debe llevarnos a la conclusión por la cual en el ámbito sancionador administrativo, tales principios no gozan de amparo en el texto constitucional. Por el contrario, consideramos que los mismos constituyen valores fundamentales del ordenamiento constitucional que informan la producción de normas sobre la materia y que *vinculan* en forma directa a la Administración Tributaria en cada una de sus actuaciones (sancionadoras). Por esta razón, los principios informadores de la potestad tributaria constituyen verdaderos *derechos fundamentales*, cuya exigencia puede ser invocada por los ciudadanos ante cualquier actuación administrativa – normativa o reglamentaria- que no se adecúe a los mismos.

Precisamente, el propósito del presente acápite consiste en analizar brevemente algunas aplicaciones de los principios del Derecho Penal a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, los mismos que –como veremos a continuación- no siempre han sido regulados adecuadamente por nuestro Código Tributario.

2. Principios del Procedimiento Sancionador Administrativo.-

2.1 La posición de nuestro Tribunal Constitucional.-

El Tribunal Constitucional (TC) ha dejado sentada su posición respecto de los principios que –según la Constitución- deben regular la potestad sancionadora de la Administración Pública en la sentencia recaída en el expediente N° 2050-2002-AA/TC, de fecha 16 de abril de 2003, mediante el cual se resolvió el recurso extraordinario presentado por un particular en un Proceso de Amparo.

En el citado proceso se solicitó al TC que declare inaplicable una Resolución Suprema, mediante la cual se resolvía pasar al recurrente de la situación de

actividad a la de retiro por medida disciplinaria, por considerarla violatoria del derecho constitucional al debido proceso.

En la Sentencia, el Tribunal –luego de pronunciarse en el sentido que las medidas disciplinarias aplicadas por la demandada constituyen verdaderas sanciones- deja sentada su posición por la cual, el principio de legalidad consagrado en el ordinal d) del inciso 24 del artículo 2º de la Constitución Política del Estado, no sólo resulta aplicable al derecho penal, sino también al derecho administrativo sancionador.

Para llegar a este razonamiento, el Alto Tribunal señala lo siguiente:

“(…) es necesario precisar que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador (...). Una de esas garantías es, sin lugar a dudas, que las faltas y sanciones de orden disciplinario deban estar previamente tipificadas y señaladas en la ley.

El principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si ésta no está previamente determinada en la ley, y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si ésta no está también determinada por la ley. Como lo ha expresado este Tribunal (...), el principio impone tres exigencias: la existencia de una ley (lex scripta), que la ley sea anterior al hecho sancionado (lex previa), y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (lex certa)¹⁷¹.

Como se puede apreciar, nuestro Tribunal Constitucional ha acogida la postura, según la cual nuestra Constitución exige que la potestad sancionadora de la Administración Pública deba respetar las garantías esenciales mínimas que le imponen los principios del Derecho Penal, dentro de los que se encuentran los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, entre otros.

Obviamente, el régimen sancionador que aplica la Administración Tributaria no puede ser una excepción a esta regla, resultando –por tanto- viciada de

¹⁷¹ Una posición similar también fue sostenida por el TC en la Sentencia recaída en el Expediente N° 274-99-AA/TC, de fecha 10 de agosto de 1999. En ésta se señala que el principio de legalidad y la prohibición de la analogía en materia penal “no constituyen garantías procesales constitucionalmente reconocidas que puedan resultar aplicables únicamente en el ámbito de los procesos de naturaleza penal, sino que por extensión, constituyen también garantías que deben observarse en el ámbito de un procedimiento administrativo disciplinario y, en general, de todo procedimiento de orden administrativo – público o privado- que se pueda articular contra una persona” (el subrayado es nuestro).

inconstitucionalidad cualquier norma y actuación administrativa que pretenda prescindir de forma injustificada de tales principios.

2.2 La posición de la Ley del Procedimiento Administrativo General.-

Los principios rectores de la potestad sancionadora administrativa se encuentran reconocidos por el artículo 230° de la LPAG, a saber: legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad, causalidad, presunción de licitud, *non bis in idem*, entre otros.

No es difícil concluir que tales principios han sido extraídos del Derecho Penal¹⁷². En efecto, aún cuando ya sabemos que ello constituye una exigencia que deriva del propio texto constitucional, el legislador, pues, ha consagrado en normas con rango de ley, la posición según la cual, los principios *garantistas* del Derecho Penal también resultan aplicables a la potestad sancionadora de la Administración Pública.

No obstante ello, la aplicación de tales principios al ámbito administrativo no se encuentra ausente de matices, por lo que su consagración legal ha sido suficientemente *ponderada* o *matizada* al tratarse de *ilícitos menores* –si se nos permite la expresión-. Sin embargo, ello no obsta para que los mismos constituyan un *límite* a la actuación de las administraciones públicas, así como una *garantía* esencial para los ciudadanos, en lo que se ha venido en llamar un *Derecho Administrativo democrático*.

En efecto, es preciso no olvidar que la aplicación de los principios del derecho penal al derecho sancionador administrativo constituye una exigencia constitucional, por lo que –considerando la supremacía constitucional sobre la legislación ordinaria- cualquier disposición que intente desconocer los mismos, debe ser expulsada del ordenamiento jurídico por inconstitucional.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que la Quinta Disposición Complementaria y Final de la LPAG derogó expresamente “todas las disposiciones legales o administrativas, de igual o inferior rango, que se le opongan o contradigan, regulando procedimientos administrativos (...) cuya especialidad no resulta justificada por la materia que rijan (...)”.

¹⁷² En efecto, en un artículo publicado en julio de 1995, el Presidente de la Comisión encargada de elaborar el Anteproyecto de la LPAG, se pronunció sobre el reconocimiento de determinados “principios de orden constitucional o extraídos del ordenamiento administrativo y penal ordinario, que (...) resultan aplicables a todas las manifestaciones de la potestad sancionadora de la administración pública”. Vid., a JORGE DANÓS ORDÓÑEZ, Notas acerca de la potestad sancionadora de la Administración Pública, en *Ius et Veritas*, Año V, núm. 10, págs. 149 y ss.; específicamente, págs. 152 y ss.

En tal sentido, considerando que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria no debería implicar una «especificidad» que justifique de manera razonable, apartarse del patrón general aplicable a las demás entidades administrativas, consideramos que –ya no por una cuestión de naturaleza constitucional- sino sólo por un asunto de simple jerarquía normativa, las normas del Código Tributario que se aparten de tales principios, se encontrarían derogadas.

Por tanto, consideramos que las normas que regulan la potestad sancionadora de la Administración Tributaria contenidas en el Código Tributario y en otros dispositivos, que se aparten con carácter absoluto de los principios contenidos en la LPAG, habrían dejado de tener vigencia, tanto por aplicación del principio de jerarquía normativa, como por la supremacía de la Constitución sobre la legislación ordinaria¹⁷³.

3. Revisión de nuestro Código Tributario a la luz de los principios del procedimiento sancionador.-

A continuación, analizaremos algunas aplicaciones concretas de los principios del derecho penal a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.

3.1. Acerca de la supuesta “objetividad” de las infracciones tributarias.-

Como se sabe, el artículo 165° del Código Tributario (CT) establece que “la infracción será determinada en forma objetiva (...)”¹⁷⁴. A partir de esta declaración, tanto la Administración Tributaria como algunos precedentes del Tribunal Fiscal, vienen sosteniendo en forma reiterada que en materia sancionadora administrativa-tributaria la responsabilidad es objetiva, en tanto que se atiende exclusivamente al resultado de una conducta –que vulnera una norma tributaria

¹⁷³ Es lamentable, pero –pese a que la posición del TC y de la LPAG fijan principios de ineludible cumplimiento por parte del Tribunal Fiscal-, dicho órgano resolutor se muestra reticente a aplicar los principios del procedimiento sancionador derivados de dicha doctrina. Así, por ejemplo, en la Resolución N° 00735-1-2005 de fecha 04 de febrero de 2005, se puede leer lo siguiente: “que (...) las garantías recogidas en el Código Tributario para los deudores tributarios no necesariamente existen en todos los procedimientos administrativos que pretende regular la Ley del Procedimiento Administrativo General, toda vez que normalmente bajo su ámbito los recursos de apelación son resueltos por un superior jerárquico dentro de la misma entidad y se exige el pago previo de la deuda reclamada, contexto en el cual se hace imprescindible la existencia de un procedimiento sancionador antes de la sanción”. Como se puede apreciar, en este caso el TF vuelve a confundir el derecho de defensa que se ejerce durante el procedimiento, y aquel que debe ejercerse una vez concluido el mismo. Lo dicho nos releva de mayor comentario.

¹⁷⁴ Al respecto, el “Modelo de Código Tributario” preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, que data de 1967, recoge, en su artículo 73°, el principio de subjetividad para la configuración de las infracciones, al establecer que “Las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo o culpa”. Pese a que nuestro Código Tributario recogió gran parte del articulado del referido Modelo, en este extremo, lamentable e inexplicablemente, se apartó sustancialmente.

determinada-, sin interesar si al contribuyente se le pudo exigir una conducta distinta de la que realmente llevó a cabo.

Lo cierto es que un sistema de responsabilidad objetivo en materia sancionadora tributaria –como el que pretendería establecer el CT- vulnera garantías y derechos fundamentales, pues ya sabemos que nuestra Constitución exige que la responsabilidad sancionadora administrativa (tributaria) debe analizarse teniendo en cuenta los principios del Derecho Penal, en los que la culpabilidad cumple un papel importantísimo en la determinación del ilícito¹⁷⁵.

Lo dicho, pues, determina dos consecuencias importantes: 1º) Debe desterrarse cualquier sanción tributaria que atienda exclusivamente al resultado de la conducta, y; 2º) La Administración Tributaria debe acreditar la culpabilidad del sujeto –aunque sea a título de mera negligencia- para la aplicación de la sanción.

Al respecto, merece ponerse de manifiesto que la Ley General Tributaria española consagra expresamente un elemento subjetivo para la comisión de las infracciones tributarias en su artículo 183°.1: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*. Es preciso indicar que la Ley General Tributaria anterior fue objeto de cuestionamiento ante el TC de ese país (TCE), porque, a decir de los recurrentes, el hecho de hacer referencia a una “simple negligencia” –terminología utilizada por dicho dispositivo- consagraría “un peligroso régimen de responsabilidad objetiva de las infracciones tributarias que hace desaparecer cualquier exigencia de voluntariedad o intencionalidad en las conductas sancionadas; y, dado que las sanciones tributarias participan de la misma naturaleza que las penas, se transgrede el principio conforme al cual no existe responsabilidad criminal sin culpabilidad y se llega a un resultado lesivo de la seguridad jurídica y del principio de legalidad penal (...)”.

El TCE no acogió dicha pretensión, sosteniendo que en el sistema adoptado se mantiene la responsabilidad por dolo o culpa en materia de infracciones tributarias.

En el fundamento jurídico 4º de dicho pronunciamiento se puede leer lo siguiente:

(...) en la Ley General Tributaria se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea

¹⁷⁵ Recordemos que el Artículo VII del Título Preliminar del Código Penal establece que “La pena requiere la responsabilidad penal del autor. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva”.

conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio artículo 77.1 de la Ley General Tributaria dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados. No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias (...). Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Con ello queda dicho también que el citado precepto legal no ha podido infringir en modo alguno los principios de seguridad jurídica (...) y de legalidad sancionadora (...)¹⁷⁶.

En consecuencia, la culpabilidad constituye un elemento que debe ser verificado por la Administración al momento de determinar la comisión de una infracción tributaria, no debiendo considerarse como tal, aquellas conductas que estando tipificadas:

- Se originen en una interpretación razonable de la norma, en una laguna normativa o en una defectuosa técnica legislativa.
- Sean consecuencia de una actuación efectuada conforme a los criterios, informaciones o precedentes fijados por la propia Administración Tributaria

¹⁷⁶ El subrayado es nuestro. Vid., la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

en la absolución de consultas, en diversas comunicaciones o en actos administrativos emitidos anteriormente¹⁷⁷.

- Se originen en supuestos en los que concurren caso fortuito o fuerza mayor¹⁷⁸.
- Se realicen por personas que carezcan de capacidad de ejercicio.

3.2. La pretendida irretroactividad de las sanciones tributarias.-

Como es sabido, el artículo 103° de la Constitución establece que *ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo*. Bien es cierto que la citada norma parece destinada a reconocer la retroactividad benigna únicamente en materia penal –por su referencia al término “reo”-; sin embargo, la aplicación de los principios del derecho penal al derecho sancionador de la Administración Pública, que –como vimos- exige nuestro texto constitucional, impone que dicha regla también resulte de aplicación en el ámbito sancionador administrativo.

Por lo demás, este criterio ha sido adoptado por el propio artículo 230°.5 de la LPAG, por el cual se establece que *son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables*.

En consecuencia, la norma contenida en el artículo 168° de nuestro Código Tributario –según la cual, *las normas que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución-*, no se encuentra vigente, tanto por resultar incompatible con el texto constitucional, como por haber quedado derogada expresamente a tenor de la Quinta Disposición Complementaria y Final de la LPAG.

En efecto, la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria resulta ser más coherente con los postulados constitucionales, pues no parece razonable que –si la colectividad considera que, a partir de una fecha una conducta deba sancionarse en menor escala, por revelar un menor perjuicio para el fisco, por

¹⁷⁷ Recordemos que la Directiva N° 007-2000/SUNAT establece que no serán sancionables las infracciones tributarias cuya comisión se hubiera debido a un hecho imputable a la Administración Tributaria.

¹⁷⁸ Criterio acogido, entre otros, en las RTFs N°s. 3565, de fecha 10 de junio de 1968, y 2503, de fecha 9 de febrero de 1967 (citadas por CÉSAR TALLEDO MAZÚ, Manual del Código Tributario, EEF, Lima, pág. 182). Así, por ejemplo, un error en los Programas de Declaración Telemática (PDT) podría impedir que la declaración de algunos tributos se verifique conforme a las normas vigentes, conducta que no merecería reproche alguno.

ejemplo-, a determinados sujetos se les aplique la sanción anterior, siempre y cuando ésta no haya quedado firme. Además de ello, resultaría irrazonable sostener que la retroactividad benigna sí se aplica para los delitos y las penas (ámbito penal), y no para ilícitos menores, como son las infracciones y las sanciones tributarias (ámbito sancionador administrativo)¹⁷⁹.

3.3. Los Principios de Presunción de Inocencia y del Debido Procedimiento Administrativo – La interdicción de las denominadas sanciones de plano.-

El artículo 2º.24.e) de la Constitución Política del Perú señala que *toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad*. A su vez, los numerales 10 y 12 del artículo 139º del mismo cuerpo normativo establecen –como un principio y derecho de la función jurisdiccional- el de *no ser condenado en ausencia*, así como no ser penado sin proceso judicial.

No es necesario reiterar aquí que dichos preceptos también son aplicables al ejercicio de las potestades sancionadoras de la Administración Tributaria. Como ha señalado el Tribunal Constitucional español, *“no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por (...) la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones”*¹⁸⁰.

En tal sentido, el referido Tribunal concluye que el derecho a la presunción de inocencia comporta tres exigencias:

- 1º) Que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada;
- 2º) Que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y,

¹⁷⁹ Recuérdese, por ejemplo, que la Ley N° 27335 redujo sustancialmente el monto de las sanciones aplicables en el ámbito tributario, permitiendo aplicar retroactivamente las (nuevas) sanciones rebajadas –incluso a hechos cometidos con anterioridad a vigencia -, siempre que se cumplan con determinados requisitos establecidos por la Séptima Disposición Final y Transitoria. Ello es un claro supuesto de retroactividad benigna, cuyo sustento se encuentra en el artículo 103º del texto constitucional. No obstante ello, desde nuestro punto de vista, los requisitos fijados por el precepto no deben aplicarse, desde que la retroactividad benigna debe aplicarse sin restricciones.

¹⁸⁰ Vid., la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril [fundamento jurídico 8º.b)].

- 3º) Que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

Como se puede apreciar, el derecho a la presunción de inocencia exige una intensa actividad probatoria de parte de la Administración, la que debe llevarse a cabo dentro de un procedimiento administrativo en el que necesariamente debe darse audiencia al interesado, a efectos de garantizar los derechos y garantías del sujeto infractor¹⁸¹.

Se trata, pues, de respetar no sólo la garantía de la *presunción de inocencia*, sino también de garantizar el *principio del debido procedimiento*, según el cual la Administración sólo puede aplicar una sanción si previamente ha notificado al contribuyente de la imputación de la infracción al contribuyente, indicando la sanción que correspondería, confiriéndole, al efecto, un plazo prudencial para efectuar los descargos correspondientes¹⁸². No hacerlo evidentemente vulneraría el derecho a no ser condenado en ausencia y sin proceso, tutelados por los artículos 139º.10 y 12 de la Constitución.

Por tanto, la imposición de una sanción administrativa implica necesariamente la consecuencia de un procedimiento administrativo, mediante el cual se permita al contribuyente actuar o proponer los medios probatorios que juzgue conveniente, tal como lo ha establecido los artículos 234º3) y 4), concordado con el artículo 161º.2, de la LPAG.

En efecto, tales dispositivos disponen que para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración se requiere:

- 1º) Haber seguido un procedimiento en el cual, entre otros, se notifique a los administrados de los hechos que se le imputen a título de cargo, la calificación de las infracciones que tales hechos puedan constituir y la expresión de las sanciones que, en su caso, se le podría imponer;
- 2º) Se otorgue al Administrado un plazo de 05 días hábiles para formular sus alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento

¹⁸¹ Vid., por ejemplo, el artículo 208º.1 de la LGT español: "El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará en forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente".

¹⁸² Vid., los artículos IV.2 y 230º.2 de la LPAG.

jurídico, sin que la abstención del ejercicio de este derecho pueda considerarse elemento de juicio en contrario a su situación.

Cabe señalar que nuestro Código Tributario no contiene ninguna referencia al procedimiento que se requiere para la imposición de sanciones tributarias. Por tanto, resultan plenamente aplicables –con carácter supletorio- las disposiciones citadas, las mismas que –ya sabemos- constituyen una exigencia de los artículos 2º.24.e) y 139º.10 y 12 de la Constitución Política del Perú.

En consecuencia, cualquier sanción aplicada “de plano” por la Administración –es decir, sin otorgar un plazo prudencial para que el presunto infractor pueda efectuar sus descargos- afecta garantías mínimas de un Estado de Derecho, como son la presunción de inocencia, el debido procedimiento y la prohibición de condenar a una persona en ausencia, por lo que tales sanciones se encuentran viciadas de nulidad de pleno derecho.

3.4. El principio *Non Bis In Idem*.-

El *non bis in idem* constituye un principio de elemental lógica jurídica y de justicia, mediante el cual se prohíbe aplicar dos o más sanciones ante un sólo hecho. Siguiendo al profesor ALEJANDRO NIETO, podemos afirmar que, si bien inicialmente la regla se dio en el Derecho penal, hoy su aplicación es aceptada en todos los ámbitos del Derecho¹⁸³. Su alcance es, pues, evitar castigar a un mismo sujeto dos veces por un mismo hecho en forma simultánea o sucesiva. “Castigar dos veces o más veces por el mismo hecho equivale a imponer más de una penalidad, a considerar una agravante más de una vez o a hacer recaer sanción administrativa y penal sobre ese mismo hecho”¹⁸⁴.

La prohibición del *bis in idem* no se encuentra reconocida expresamente en nuestra Constitución. Sin embargo, podemos señalar que se trata de un principio general del derecho de carácter constitucional ligado a los principios de legalidad y tipicidad establecidos en el artículo 2º.24.d) de la Constitución.

En la materia que nos ocupa dicha exigencia tendría una doble vertiente: 1º) Sustancial, mediante la cual se proscribe que una misma conducta –u omisión- pueda ser sancionada en el ámbito penal y en el ámbito administrativo; y, 2º) Procesal, mediante la cual se prohíbe el desarrollo de dos o más procesos o

¹⁸³ A. NIETO, Derecho Administrativo Sancionador, 2º edición ampliada, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 398.

¹⁸⁴ J. QUERALT, El principio non bis in idem, Colección Jurisprudencia Práctica 42, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 9.

procedimientos en forma simultánea, respecto de los mismos hechos que se pretenda sancionar.

Nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido la aplicación del principio *non bis in idem* en el ámbito sancionador administrativo, en su sentencia N° 2050-2002-AA/TC, de fecha 16 de abril de 2003. En dicho pronunciamiento se señala lo siguiente:

“El principio ne bis in idem tiene una doble configuración: por un lado, una versión sustantiva y, por otro, una connotación procesal:

- A. *En su formulación material, el enunciado según el cual, «nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho», expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado de Derecho. Su aplicación, pues, impide que una persona sea sancionada o castigada dos (o más veces) por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento (...).*

- B. *En su vertiente procesal, tal principio significa que «nadie pueda ser juzgado dos veces por los mismos hechos», es decir, que un mismo hecho no pueda ser objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto. Con ello se impide, por un lado, la dualidad de procedimientos (por ejemplo, uno de orden administrativo y otro de orden penal) y, por otro, el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos órdenes jurídicos (dos procesos administrativos con el mismo objeto, por ejemplo) (...).*

El artículo 230°.10 de la LPAG ha recogido el principio *non bis in idem*, en su vertiente sustancial, al señalar que “no se podrá imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento”. Se echa de menos, pues, el reconocimiento del principio en su vertiente procesal, aún cuando –ya sabemos- que ésta también resulta plenamente aplicable, a tenor de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional citada anteriormente.

En ese sentido, las legislaciones tributarias comparadas, además de reconocer el principio, consagran una serie de reglas destinadas a evitar –siquiera- que dicha posibilidad (duplicidad de sanciones) pueda presentarse, reconociendo expresamente la “subordinación de la autoridad administrativa a la judicial”, al dar preferencia a ésta última para la investigación y sanción de los posibles ilícitos en materia tributaria.

Sucintamente, tales normas disponen lo siguiente:

- La Administración tributaria, quien es la primera en conocer de los hechos por su función, cuando *estime* la existencia de delito tributario debe presentar la denuncia correspondiente a la autoridad competente.
- Una vez hecho esto, la Administración debe abstenerse de seguir el *procedimiento administrativo*, hasta que no emita pronunciamiento la autoridad judicial o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Público.
- Una vez condenado el defraudador por los jueces y tribunales, éste no será sancionado por la autoridad administrativa.
- Si la autoridad administrativa considera la inexistencia de delito, el fisco debe continuar el *expediente sancionador*, debiendo tener en cuenta los hechos probados por los Tribunales.

Se trata, pues, de una regulación que *prioriza* la investigación judicial sobre la administrativa¹⁸⁵. Sin embargo, contrariando abiertamente las exigencias de la prohibición del (*non*) *bis in idem*, los artículos 190° y 192° de nuestro Código Tributario permiten expresamente que *las penas por delitos tributarios se apliquen sin perjuicio de (...) la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar*. Incluso dicha regulación permite que se tramiten en forma paralela los procedimientos penal y administrativo.

Como se puede apreciar, dicha regulación vulnera abiertamente la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional –supremo interprete de la Carta Magna-, y por tanto, afecta los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que la misma debe ser considerada inconstitucional.

¹⁸⁵ Vid., el artículo 234°.2 de la LPAG, según el cual se define como uno de los caracteres del procedimiento sancionador administrativo, el hecho de considerar que los hechos declarados probados por resoluciones judiciales firmes vinculan a las entidades en sus procedimientos sancionadores.

3.5. El Derecho a no declarar contra si mismo.-

La jurisprudencia de los Tribunales supranacionales europeos viene reconociendo que aquella información proporcionada por los contribuyentes a la Administración en un procedimiento administrativo, sobre la base de una norma que los obliga a exhibir la información, bajo apercibimiento de aplicarse una sanción en caso de incumplimiento, no puede ser utilizada de manera *exclusiva* para la aplicación de una sanción administrativa, pues en este caso se vulneraría el derecho de los administrados a no (auto) declarar contra sí mismos¹⁸⁶. En consecuencia, la Administración deberá probar por otros medios –diferentes de los exhibidos por el contribuyente en la fiscalización- la comisión de la sanción tributaria.

Esta jurisprudencia ha sido el sustento –aunque con pretensiones bastante más restringidas- del artículo 34° de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes española, mediante el cual se establece que *la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado*¹⁸⁷. En nuestro país, dicho criterio puede entenderse recogido en lo dispuesto en el artículo 169°.2 de la LPAG, según el cual es *legítimo el rechazo de los administrados a la solicitud de pruebas por parte de la Administración, cuando suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado*.

El fundamento por el que se postula la diferenciación entre los procedimientos de fiscalización y sancionador radica en que las funciones de la Administración en uno y en otro procedimiento son sustancialmente distintas. Así, mientras que en el procedimiento de fiscalización, el objetivo será la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, enmarcado dentro de los principios del derecho tributario; en el procedimiento sancionador se busca condenar determinadas conductas a efectos de evitar incumplimientos futuros, cuyos principios, básicamente, son los derivados del *ius puniendi* del Estado (derecho penal).

Así, pues, la utilización de la información proporcionada por el contribuyente en un procedimiento de fiscalización –bajo apercibimiento de sanción- para efectos sancionadores (penales o administrativos), podría vulnerar el derecho a no

¹⁸⁶ Por ejemplo, la Sentencia Saunders, de fecha 17 de diciembre de 1996, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, o la Sentencia Funke, de fecha 25 de febrero de 1993.

¹⁸⁷ Hoy recogido en el artículo 208°.1 de la LGT española vigente.

declarar a no declarar contra si mismo, cautelado por los principios del derecho penal.

3.6. La impugnación de la sanción como circunstancia agravante.-

El artículo 185° del CT establece que si el Tribunal Fiscal desestima la apelación formulada contra una sanción de cierre temporal de establecimiento, la sanción a aplicar será el doble de la prevista en la resolución apelada. Lo mismo ocurre en el caso de la apelación presentada contra la sanción de comiso de bienes, en cuyo caso –señala el precepto- la sanción se incrementa en una multa equivalente a 15% del precio del bien.

En el mismo sentido, el artículo 5°.2 de la Resolución de Superintendencia N° 159-2004/SUNAT y el artículo 8°.2 de la Resolución de Superintendencia N°. 141-2004/SUNAT, mediante las cuales se regula el Régimen de Gradualidad de las Sanciones, consagran como una causal de pérdida del régimen el hecho de haber impugnado la resolución que imponía la sanción, y haberse mantenido la misma en su totalidad por el órgano resolutor.

En todos los casos mencionados, pues, el ejercicio del derecho a recurrir constituye una circunstancia agravante de la situación del sujeto infractor, considerando que, de obtener una resolución desfavorable, la sanción aplicable sería incrementada sustancialmente.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que tales normas constituyen una *lesión* al derecho a la tutela judicial efectiva consagrado constitucionalmente¹⁸⁸, habida cuenta que la interposición de un recurso no puede importar una situación *peor* que la anterior a la presentación del mismo.

Éste es precisamente el sentido de la modificación introducida por el artículo 187°.2 de la NLPAG, al señalar que *en los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de iniciar un nuevo procedimiento, si procede.*

En consecuencia, cualquier incremento de la sanción aplicado por la Administración Tributaria, que sea consecuencia directa de la interposición de un medio impugnatorio, evidentemente, vulnera garantías esenciales, por lo que las normas que así lo disponen deben quedar sin efecto.

¹⁸⁸ Vid., artículos 2°.23) y 139°.14 de la Constitución Política del Perú.

SEGUNDA PARTE
LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS
Dante Camus Graham

ASPECTOS GENERALES

El presente es un trabajo que si bien está reforzado por alguna doctrina, apunta a ser de carácter netamente práctico, como producto del análisis de normas y jurisprudencias varias, recopilación de casuísticas, charlas y/o clases que hayamos podido dictar.

Para estudiar esta parte del Código, debemos empezar por situarnos dentro del campo específico del Derecho Tributario al que corresponde, y este campo es ni más ni menos que el Derecho Tributario Procesal o también llamado Contencioso (Tema a discutir es si la cobranza coactiva es contencioso o no).

Según Dino Jarach ⁽¹⁾, el Derecho Tributario Procesal, es la culminación de las relaciones tanto del Derecho Material como del Derecho Tributario Administrativo. Tiene como atribución juzgar las conductas de la Administración hacia los administrados y viceversa y las sanciones penales que pretenda aplicar el estado a los infractores de los preceptos tributarios. Refiriéndose expresamente a los procedimientos de Impugnación de las determinaciones, impugnación de resoluciones que establezcan sanciones, reclamos o repeticiones y los recursos de amparo.

Pues bien, cuando se piensa en establecer los preceptos legales que regulen los procedimientos en una administración, se debe considerar que es una tarea bastante difícil, por cuanto hay que considerar, en primer lugar, que se debe buscar un equilibrio en las relaciones formales y procesales que correspondan tanto al Fisco como a los contribuyentes.

Y en segundo lugar, es una tarea difícil, porque debe realizarse partiendo de la realidad estructural del Estado, debe observarse las diferencias existentes entre las diversas organizaciones administrativas y jurisdiccionales en el Estado, primando el análisis sobre lo previsto en la Constitución Política.

En otras palabras, si se va a establecer cuáles son los procedimientos aplicables en un país, debe el autor determinar y conocer la ubicación de los órganos jurisdiccionales dentro de la estructura de gobierno.

⁽¹⁾ Dino Jarach; Finanzas Públicas y Derecho Tributario; Abeledo-Perrot; Buenos Aires, Argentina; 1996.

Bajo este punto de vista, se encontrarán administraciones tributarias en las que las controversias de origen fiscal serán resueltas por un funcionario perteneciente a la propia administración, y en otras administraciones en que dicho funcionario pertenece al poder judicial, completamente ajeno a la administración activa.

Cuál es el objetivo de esta estructura? la de asegurar la independencia de los fallos y en todo caso garantizarla con los procedimientos adecuados.

En este sentido, el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por la OEA/BID recurre al juez, al poder jurisdiccional, o en todo caso a un tribunal ajeno a la administración, mientras que el elaborado por el CIAT si bien es de corte administrativo recurre a una reconsideración ante el poder judicial.

Continuando con el Derecho Tributario Procesal, es necesario señalar los principios jurídicos que deben prevalecer para su adecuado otorgamiento. Se consagran los Principios de la Garantía Jurisdiccional y el de Igualdad de las Partes; lo que se podría resumir en que se busca aplicar la ley tributaria considerando como iguales tanto al Fisco como al contribuyente, y asegurar ello en el criterio de un tercero imparcial a ambos.

Esta idea se plasma en nuestro Código Tributario, el cual recibe como herencia del Derecho Francés, el someter dicha función a tribunales pertenecientes al Poder Ejecutivo, pero independientes de la Administración Tributaria.

Realicemos ahora un breve comentario de tipo totalmente pragmático sobre los artículos 103° al 113° del Código Tributario, tomando como base del enfoque la casuística plasmada por el Tribunal Fiscal (no serán mencionadas por no ser de observancia obligatoria, pero sí es conveniente para efectos didácticos rescatar sus argumentos) y la propia experiencia administrativa.

1- El artículo 103° establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Cabe mencionar que este artículo fue sustituido por el artículo 44° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004 y vigente a partir del 6 de febrero de 2004⁽²⁾.

Este artículo es una muestra clara del respeto que tiene el legislador hacia el Debido Proceso Legal, cuando se considera que la motivación no es un mero elemento formal, sino sustancial.

⁽²⁾ TEXTO ANTERIOR: Artículo 103°.- ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.- Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. La notificación de los mismos se considera válida cuando se realice en el domicilio fiscal del deudor tributario, mientras éste no haya comunicado el cambio de domicilio, salvo lo dispuesto en el Artículo 104°.

Considerando lo que señala el artículo 1º de la Ley N° 27444 (Ley del Procedimiento Administrativo General, en adelante Ley N° 27444), el acto administrativo es toda declaración emanada por una entidad, que en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta (siempre y cuando no sea un acto administrativo interno).

Una afirmación que se rescata del texto es que si no está plasmado en un documento no será un acto administrativo (si el auditor cita al contribuyente vía teléfono para que acuda a las oficinas de la Administración, dicha cita no será considerada un acto administrativo. Si el contribuyente acude y levantan entre ambos un documento, recién se materializará en acto).

Lo que se logra con la Motivación es poder conocer cómo se construyó el razonamiento lógico que pueda sustentar lo resuelto por la Administración en un determinado acto.

Justamente considerando que la Administración Tributaria goza de discrecionalidad, el requisito sustancial de la motivación surge como una especie de parámetro a dicha discrecionalidad, originando la siguiente premisa: *“un acto no motivado es nulo”*.

2. El Código Tributario al señalarnos las distintas formas de notificación de los actos administrativos, de que puede hacer uso la Administración, nos establece por medio del artículo 104^{o(3)} que ésta se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

- a)** Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, donde el acuse de recibo deberá contener los siguientes requisitos como mínimo:
 - i. Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.
 - ii. Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.
 - iii. Número de documento que se notifica.
 - iv. Nombre de quien recibe la notificación, así como la firma o la constancia de la negativa.
 - v. Fecha en que se realiza la notificación.

Señala que la notificación efectuada por medio de esta opción, así como la contemplada en el literal f) – entiéndase Cedulón- efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

⁽³⁾ Sustituido por el Art. 24º del D. Leg. N° 981, vigente a partir del 01 de abril de 2006.

Incluso, antes de la anterior modificatoria del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 953, el texto anterior (D. S. 135-99- EF) señalaba lo siguiente:

“Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción. En este último caso, adicionalmente, se podrá fijar la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal.

Asimismo, si no hubiera persona capaz alguna en el mismo o éste estuviera cerrado, se fijará la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal”.

Como se observa, el nuevo texto rescata la necesidad de la comunicación del cambio de domicilio, figura que no estaba prevista antes; así como de regular en forma específica la figura del cedulón (ver literal f)).

Asimismo, se agrega que la notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier otra persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporcione sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo del rechazo alegado, tal como precisa la modificatoria del Código Tributario aprobada mediante Decreto Legislativo 861 y vigente desde el 01 de abril de 2007.

Al final se rescata la idea de que el acto de la notificación y/o la negativa de la recepción a la misma, no puede ni debe entenderse con una persona menor de edad, lo que queda corroborado con el criterio del Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia tal como señala la Resolución N° 7316-4-2005 de fecha 30 de noviembre de 2005, en que tal procedimiento de notificación no se ajusta a lo establecido en el artículo 104° del Código Tributario.

- b)** Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía. Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. La SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del presente literal.

Se entiende que dentro de esas condiciones a reglamentar se debe considerar, el cómo, los deudores tributarios fijarán un correo electrónico ante la Administración Tributaria para efecto de la notificación por éste medio, sea en forma general o ante un procedimiento específico.

De lo que puede deducirse que si la Administración Tributaria envía un correo a una dirección no señalada por el contribuyente como tal, ésta notificación carecería de efectos jurídicos en un primer plano.

El tenor del texto del anterior Código aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF era el siguiente:

“Por medio de sistemas de comunicación por computación, electrónicos, fax y similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción”, el cual parecía redundar un poco en los términos, ya que al mencionar sistemas de comunicación electrónicos se comprende a los sistemas por computación, por fax y similares.

Mientras que el texto del Decreto Legislativo 953 señalaba que *“**tratándose de correo electrónico, la notificación se considerará efectuada con el depósito de aquél. La SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, podrá establecer qué deudores tributarios deberán fijar un correo electrónico para efecto de la notificación por éste medio**”.*

- c) Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria. Es más, cuando el deudor tributario tenga la condición de no hallado o de no habido, la notificación por constancia administrativa de los requerimientos de subsanación regulados en los Artículos 23°, 140° y 146° podrá efectuarse con la persona que se constituya ante la SUNAT para realizar el referido trámite.

Sobre los datos que debe contener el acuse de la notificación por constancia administrativa, se señala que como mínimo, deben constar los datos indicados en el segundo párrafo del literal a) (nombres, N° de RUC, N° del documento, nombre del que recibe y fecha) y señalar expresamente que se utilizó esta forma de notificación.

Antes del Decreto Legislativo N° 953, el Código Tributario en base a una redacción mas sencilla únicamente señalaba que podía ser: “por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercara a las oficinas de la Administración Tributaria”.

- d) Éste literal señala que puede efectuarse mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria, solo en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser

considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa. En defecto de dicha publicación, la Administración Tributaria podrá optar por publicar dicha deuda en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad. Ésta publicación deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número del RUC o el documento de identidad que corresponda y la numeración del documento en el que consta el acto administrativo.

No se encuentra diferencia alguna cuando anteriormente el código establecía que: *“Mediante publicación en la página web de la Administración Tributaria, en los casos de extinción de la deuda por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa. En defecto de dicha publicación, la Administración Tributaria podrá optar por publicar dicha deuda en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.*

La publicación a que se refiere el párrafo anterior deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de Registro Único de Contribuyentes o el que haga sus veces y la numeración del documento en el que consta el acto administrativo”.

- e) En caso que el contribuyente tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante fuera desconocido, la SUNAT podrá realizar la notificación por cualquiera de las formas siguientes:
1. Mediante acuse de recibo, entregado de manera personal al deudor tributario, al representante legal o apoderado, o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, según corresponda, en el lugar en que se los ubique. Tratándose de personas jurídicas o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada con el representante legal en el lugar en que se le ubique, con el encargado o con algún dependiente de cualquier establecimiento del deudor tributario o con certificación de la negativa a la recepción, efectuada por el encargado de la diligencia.
 2. Mediante la publicación en la página web de la SUNAT o, en el Diario Oficial o, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad. La publicación deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de éstos y el período o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

En caso que la notificación no pueda ser realizada en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a éste distinto a las situaciones descritas en el primer párrafo, podrá emplearse la forma de notificación por acuse de recibo o negativa de la recepción. Sin embargo, en el caso de la publicación, ésta deberá realizarse en la página web de la Administración y además en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

El anterior texto del Código establecía en dos literales, lo que ahora en uno solo, lo siguiente:

“Mediante acuse de recibo, entregada de manera personal al deudor tributario o al representante legal de ser el caso, en el lugar en que se los ubique, siempre que el notificado no resida en el domicilio fiscal declarado, no haya comunicado su cambio a la Administración Tributaria y ésta haya ubicado el nuevo domicilio del deudor tributario; o cuando la dirección consignada como domicilio fiscal declarado sea inexistente.

Asimismo, en el caso de personas jurídicas o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada en el establecimiento donde se ubique al deudor tributario y ser realizada con éste o con su representante legal de ser el caso, persona expresamente autorizada, con el encargado de dicho establecimiento o con cualquier dependiente del deudor tributario”.

“Mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria y además en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad, cuando la notificación no pudiera ser realizada en el domicilio fiscal del deudor tributario o el del representante del no domiciliado fuera desconocido y cuando, por cualquier otro motivo imputable al deudor tributario, no pueda efectuarse la notificación en alguna de las formas antes señaladas.

En defecto de la publicación en la página web referida en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá optar por efectuar la publicación en el Diario Oficial y además en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

La publicación que realice la Administración Tributaria, en lo pertinente, deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de Registro Único de Contribuyentes o el que haga sus veces, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de éstos y el periodo o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación”.

- f) Establece que cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un Cedulón en dicho domicilio. Los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal.

Igualmente, el acuse de la notificación por Cedulón deberá contener, como mínimo los siguientes requisitos:

- i. Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.
- ii. Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.
- iii. Número de documento que se notifica.
- iv. Fecha en que se realiza la notificación.
- v. Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación.
- vi. Número del Cedulón.
- vii. El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación.
- viii. Indicación expresa de que se ha procedido a fijar el cedulón en el domicilio fiscal, y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado bajo la puerta.

Ahora, si en caso que en el domicilio fiscal no se pudiera fijar el Cedulón ni dejar los documentos materia de la notificación, la SUNAT notificará como si se tratara de un no habido.

Señala el Código que cuando el deudor tributario hubiera fijado un domicilio procesal y la forma de notificación por correo (la primera forma) no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal.

El Código establece que existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna o ésta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento. Considerándose como fecha de notificación aquélla en que se practique el respectivo acto o gestión.

Precisa que tratándose de las formas de notificación referidas en los literales a), b), d), f) y la publicación señalada en el numeral 2) del primer párrafo y en el segundo párrafo del literal e) del artículo 104°, la Administración Tributaria deberá efectuar la notificación dentro de un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir de la fecha en que emitió el documento materia de la notificación, contando además el término de la distancia, de ser el caso, excepto cuando se trate de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva en el supuesto

previsto en el numeral 2 del Artículo 57° (Medidas Cautelares Previas), en el que se aplicará el plazo previsto en dicho numeral.

Así también, ante la oscuridad del Código Tributario se señala en dicho cuerpo legal que el Tribunal Fiscal y las Administraciones Tributarias distintas a la SUNAT deberán efectuar la notificación mediante la publicación en el diario oficial o, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad, cuando no haya sido posible efectuarla en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a éste.

Además que dicha publicación deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de éstos y el período o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

Estas precisiones respecto a la notificación por parte del Tribunal Fiscal y de demás entes distintos a la SUNAT, se dieron a raíz que originalmente el código en esta parte del articulado se refería casi exclusivamente al procedimiento llevado a cabo solo por la SUNAT excluyendo a las demás entidades, las cuales deberían acudir a la misma solo en vía supletoria.

Interesante ejercicio sería buscar cuantas veces se repite éste tipo de error en el código.

Al respecto, todo acto administrativo, así como debe tener necesariamente un contenido y una motivación -en respeto del Derecho de Defensa-, debe ser notificado y de ser el caso, dicha comunicación debe además contener información sobre los medios de impugnación que pueda hacer uso el contribuyente, así como los plazos y los órganos competentes.

Este artículo 104° regula, pues las distintas formas de notificación que la Administración Tributaria puede ejecutar.

Ante tanto supuesto de notificación, lanzamos una posición: Existe la Notificación Derivada? Será válida ésta notificación derivada o indirecta?, la respuesta sería: sí.

Una Notificación Directa será aquella en que el contribuyente (o sujeto a notificar) la recibe en forma personal y confirma su recepción sin margen de duda alguna, por ser un hecho directo.

Toda otra forma de notificación podría considerarse como Derivada, pero validada por disposición expresa de la ley. Siguiendo con la pregunta, la negativa a la recepción será una

Notificación Derivada, pero legal. La realizada por correo electrónico y cuya entrega queda confirmada, no la consideraremos Derivada.

Una notificación por constancia administrativa será Directa, contrario a si se realiza vía publicación o vía cedulón, las que tienen carácter de válidos gracias al Principio de Legalidad. En todo caso, para los estudiosos de la tributación, éste será un buen tema de discusión para trabajos de investigación a futuro.

Cabe anotar que las figuras del Cedulón así como de la Constancia Administrativa fueron incorporaciones realizadas en el año 1994, mediante la Ley N° 26414, ya que anteriormente no estaban previstas.

En este tema se han presentado y se siguen presentando numerosas y diversas situaciones, entre las cuales mencionaremos algunas:

- Si el contribuyente en algún acto o documento confiesa que ha recibido la notificación, ésta tendrá el mismo valor o efecto que una notificación personal.
- Si luego de haberse producido la negativa a la recepción (o se hubiera encontrado con el domicilio del contribuyente en estado Cerrado) y se procede inmediatamente a notificar vía Publicación; ésta notificación devendrá en nula porque primero debió agotarse la notificación por Cedulón.
- Si dentro de un procedimiento de fiscalización o de cobranza coactiva el contribuyente cambiara de domicilio, dicho cambio no será aceptado por la Administración, porque primero debe comunicarse y solicitarse, y aún más, debe ser autorizado por la misma Administración (la que procederá sólo con causa justificada). Este es un ejemplo típico de la discrecionalidad de que puede hacer uso la Administración (vencimiento del plazo del alquiler del local).
- Si dentro del procedimiento administrativo de fiscalización se realiza una notificación, y resulta que al día siguiente se presenta el contribuyente aduciendo la nulidad de la misma, por cuanto desde hace una semana atrás se ha cambiado de domicilio con causa justificada adoptada por la propia Administración en anteriores casos, resulta que dicha nulidad no ha lugar y se dará por válida la notificación, sin perjuicio de que se apruebe el cambio de domicilio para futuro.
- Si en el acuse de recibo que emite la Administración se detectan modificaciones o errores en los datos señalados, éste será susceptible de anulabilidad.

- Si se trata de notificar a una persona que garantiza como fiador al contribuyente, la notificación no se debe realizar en el domicilio del contribuyente sino en el del propio fiador.
- Si el contribuyente ocupa el cargo de gerente en una empresa y es recepcionada la notificación debidamente en el domicilio de la empresa, (con sello, firma y fecha de recepción) ésta se tendrá por bien hecha.
- Si la Administración efectuara la notificación vía publicación, sin haber cumplido con cerciorarse que su domicilio realmente estaba cerrado o desocupado, y más aún, cuando consta información sobre el centro de labores del contribuyente en autos, dicha notificación será improcedente.
- Será nula la notificación vía publicación a una persona fallecida cuyo deceso ha sido debidamente comunicado o ha sido público.
- Si en el domicilio, la notificación es recepcionada por persona distinta al contribuyente, ésta será plenamente válida. Igual ocurre si lo recibe un menor de edad o el servicio de vigilancia de la empresa en fin de semana.

Cabe la pregunta, qué diferencia encontramos entre un contribuyente no habido y uno no hallado?

Definitivamente, no es lo mismo; el primero es aquel que ya no se le encuentra en su domicilio porque ya lo abandonó, ha hecho un acto de engaño hacia la Administración para que no se le pueda detectar; mientras que el segundo corresponde a aquel que sin haber abandonado su domicilio no se le ubica o no se encuentra en el momento de la notificación, sin perjuicio de ser realizada posteriormente.

El primero ameritará trabar una medida cautelar previa (entre otras acciones administrativas); mientras que el segundo no.

- Otro tema a tener en cuenta es el hecho de que la Administración Tributaria para declarar no habido, procederá a requerir al deudor tributario no hallado (supuesto no habido) para que en un plazo (5 días hábiles) declare su nuevo domicilio fiscal o en todo caso confirme el actual, pero para llegar a dicha situación la Administración debe haber intentado notificarle las resoluciones, órdenes de pago o cualquier otra comunicación mediante correo certificado o mensajero y siempre que existan: una negativa a la recepción de la notificación en 3 oportunidades (3 días distintos); el local se encuentra cerrado o no hubiera persona capaz en el domicilio (3 días distintos), ó

las 2 anteriores en cualquier orden; y una última, que es que no exista la dirección declarada.

Para que las notificaciones sean válidas, todas estas situaciones deben constar por escrito en el cargo de notificación. Sin perjuicio de proseguir con lo señalado en el literal e) del Art. en mención; lo que debe quedar claro es que cuando se refiere a los supuestos mencionados que deben verificarse en 3 días distintos y consecutivos, se refiere también a que puede tratarse de notificaciones de actos administrativos distintos.

Por otro lado, respecto al **literal a)**, en caso que la persona capaz que se encuentra en el domicilio manifestara que el contribuyente se ha mudado o que en todo caso resulta que no lo conoce; dichas acciones serán consideradas como causal de negativa a la recepción; por lo que se le dará por notificado.

De una rápida lectura de dicho literal, nos daremos cuenta que no se ha señalado expresamente qué supuestos debemos considerar como una negativa a la recepción; a lo cual podemos entender que toda acción, manifestación o dicho emitido por la persona capaz que se encuentra en el domicilio del contribuyente y que tenga por objeto rechazar o rehusar la recepción de la notificación, será considerado como una negativa a la recepción y por lo tanto surtirá pleno efecto.

En estos casos, la Administración suele dejar el documento a notificar bajo la puerta del domicilio, lo que resulta legal a todas luces.

Es más; qué pasaría si en análisis del mismo literal, la notificación es devuelta posteriormente por la persona capaz que recibió la misma, acreditando con documentación que es el propietario del inmueble, por lo que no conoce al contribuyente; pues resultará que como dicha situación no está prevista como supuesto para ser declarado no habido (explicado líneas arriba), la notificación será válida.

- **Respecto al literal c)**, cabe comentar que la notificación deberá realizarse únicamente con el propio deudor o contribuyente, o en su caso, con el representante legal que esté debidamente acreditado ante la Administración.
- Tanto así que la notificación no puede realizarse con el contador o personal administrativo perteneciente a la empresa (entiéndase contribuyente) que no esté inscrito ante la Administración debidamente (debe constar en el Comprobante de Información Registrada, llámese Ficha RUC).

- Respecto al **literal e)** se señalan 2 numerales, y que dada la redacción del mismo, la notificación de los actos administrativos se realizará aplicando en forma indistinta cualquiera de las 2 modalidades señaladas, no siendo obligatorio el agotar la opción primera para proceder según lo señalado en el numeral 2.
- **Literal (f)** respecto al Cedulón, vale precisar que este será válido aún cuando posteriormente la notificación hubiera sido devuelta con documentación sustentatoria que acredite que el contribuyente ya no ocupa o ya no realiza ninguna operación en su domicilio declarado, ya que entendemos que mientras no se comunique su cambio, éste subsiste como tal.
- **Notificación Tácita;** realmente el Código no señala en qué casos se puede considerar tal, por lo que queda evaluar los casos que se presenten en forma particular, es decir uno por uno, partiendo de la premisa que el contribuyente debe haber realizado una acción que demuestre que tuvo o tiene conocimiento del contenido del acto administrativo. Es decir, no sólo debe saber que existe una orden de pago con número tal, sino lo que contiene y comprende dicha orden de pago.
- Siguiendo con el ejemplo, si dicha orden de pago no ha podido ser notificada o en todo se hubiera realizado la notificación con ausencia de los requisitos de ley, y resulta que el contribuyente realiza una acción que sólo podría tomar si conociera de la orden de pago (presenta un reclamo); entonces se considerará una notificación tácita.
- Por qué no recordar a nuestro maestro Mario Alzamora Valdez que afirmaba que la falta de notificación al interesado, equivale a la inexistencia del acto.

3. Respecto al artículo 105^{o(4)} del Código, podemos inferir que ésta se refiere a la notificación de los actos realizada mediante la página web o mediante una publicación, en cuanto señala que cuando dichos actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, su notificación podrá hacerse mediante la página web de la Administración Tributaria y en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de los diarios de mayor circulación en dicha localidad.

De igual forma también hay datos mínimos que deben constar en la publicación, que son los siguientes:

⁽⁴⁾ Sustituido por el Art. 46° del D. Leg. N° 953, vigente a partir del 6 de febrero de 2004. TEXTO ANTERIOR: Artículo 105°.- Cuando los actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, su notificación podrá hacerse mediante publicación en el Diario Oficial y en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de circulación en dicha localidad.

a) Si se trata de la página web: el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de éstos y el período o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

b) Si se trata del Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de los diarios de mayor circulación en dicha localidad: el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda y la remisión a la página web de la Administración Tributaria.

Al respecto surgen dos temas; primero, que es una clara muestra de lo que se debe entender por Economía Procesal dentro de los límites de los Principios Administrativos de Eficacia y Celeridad, al no violarse las garantías del procedimiento ni tampoco colocar en un estado de indefensión a los contribuyentes.

El segundo tema que se observa es que debe existir un requisito para su plena validez: que el acto administrativo debe estar referido a intereses comunes a los destinatarios de la notificación.

Imaginemos el perjuicio económico (al margen del perjuicio operativo) que ocasionaría el notificar uno por uno a los miembros de la comunidad un acto administrativo con efectos comunes, sin considerar la imagen que proyectaría la Administración con tales gastos.

Como señala Morón Urbina ⁽⁵⁾ el Principio de Celeridad induce a que el funcionario, entre varias alternativas procedentes, en cualquier momento del procedimiento opte por la que importe mayor celeridad y sencillez, cumpliéndola en el menor lapso posible.

Por tales razones, y en respeto del Principio de Jerarquía Normativa las Municipalidades no notifican los edictos sino que los publican.

4. Cuando el Código Tributario regula los efectos de las notificaciones en el artículo 106⁽⁶⁾, establece que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

⁽⁵⁾ Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General; Juan Carlos Morón Urbina, Gaceta Jurídica, Lima; Perú. 2004.

⁽⁶⁾ Sustituido por el Artículo 47° del Decreto Legislativo N° 953 TEXTO ANTERIOR. Artículo 106°. -Las notificaciones surten sus efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción o de la última publicación, aún cuando, en este último caso, la entrega del documento en que conste el acto administrativo notificado se produzca con posterioridad; salvo en el caso de la notificación de las resoluciones que ordenan trabar medidas cautelares, de conformidad con lo establecido en el Artículo 118°.

En el caso de las notificaciones vía página web o publicación realizada a los contribuyentes no habidos o no hallados, a que se refiere el numeral 2) del primer párrafo del literal e) del Artículo 104°, éstas surtirán efectos a partir del día hábil siguiente al de la publicación en el Diario Oficial, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en uno de mayor circulación de dicha localidad, aún cuando la entrega del documento en el que conste el acto administrativo notificado que hubiera sido materia de publicación, se produzca con posterioridad.

Las notificaciones realizadas a una generalidad de contribuyentes (Artículo 105°) así como la publicación a los no habidos o no hallados (segundo párrafo del literal e) del artículo 104°) surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de la última publicación, aún cuando la regularización de la entrega del documento en que conste el acto administrativo notificado se produzca con posterioridad.

Asimismo, las notificaciones por publicación en la página web surtirán efectos a partir del día hábil siguiente a su incorporación en dicha página.

Como bien señala el Código, por excepción, la notificación surtirá efectos al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en este Código.

Con pleno respeto del Principio del Debido Procedimiento, entendemos que es de una naturaleza imprescindible que las decisiones administrativas que tengan efectos y puedan afectar en forma directa y definitiva los derechos del contribuyente, deben ser objeto de un acto de notificación que esté totalmente a salvo de cualquier margen de duda.

No puede existir incertidumbre en la notificación ni mucho menos en su eficacia.

Conforme a nuestra Ley N° 27444 (Procedimiento Administrativo General), los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer un argumento, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, y esto sólo se logrará con una adecuada notificación.

Realizada la notificación, surge entonces el problema de cuando surte efecto.

Pues bien, como precepto general acatamos, conforme a la doctrina en general, que la notificación surtirá efectos al día siguiente de su recepción, a excepción que no sea personal, por lo que entrará en vigencia el día hábil siguiente.

Incluso cuando la notificación se realiza por forma no personal, el acto surte efectos al día hábil

siguiente, por ejemplo, de la publicación, y aún cuando la Administración no haya entregado físicamente el documento publicado.

Para los efectos fiscales debe entenderse que referirse a un día hábil es referirse a un día laborable, un día normal de trabajo excluyendo por tanto los fines de semana y días feriados que la Administración no los considera como laborables.

Un detalle interesante es el hecho que los días 24 y 31 de diciembre son parte del cómputo para calcular el plazo para interponer recursos impugnatorios.

Nos llama la atención el hecho de que en otros países, como Colombia, la notificación surte efectos desde el día que ha sido dejada en el correo, es decir, desde su introducción en el correo.

En cambio, en países como Venezuela, la notificación surte efectos a partir del día hábil siguiente en que se practique.

De otro lado, en Chile, las notificaciones realizadas por correo certificado surtirán sus efectos a los tres días de realizado el envío.

De regreso a nuestra realidad, vale anotar que así como se acepta la notificación en día inhábil (puede realizarse un sábado), el cual surte efecto desde el día hábil siguiente, también se acepta que una notificación efectuada a un contribuyente fuera de su horario de atención al público resulte válida.

Ambas figuras surten efectos al día hábil siguiente.

Otro tema a comentar, es el hecho de qué pasaría si para efectos de realizar un inventario de bienes o practicar un arqueo de caja y/o valores, se le notificara al contribuyente indicando que dentro de dos o tres días hábiles se llevará a cabo dicha intervención. Justamente para evitar que el contribuyente caiga en tentaciones y además poner en riesgo la efectividad de la medida, es que se ha dispuesto que dichas notificaciones surtirán efectos al momento de su recepción.

Imaginemos qué sucedería si notificáramos al contribuyente indicando que dentro de tres días se va realizar un embargo en forma de depósito con extracción de bienes??, ... es fácil deducir la respuesta.

Comentario aparte merece lo señalado en el numeral 24.1 del artículo 24° de la Ley N° 27444 que dispone que la notificación deberá practicarse a más tardar dentro del plazo de cinco días a partir de la expedición del acto que se notifique.

Este articulado es una muestra de la garantía que se pretende dar a la celeridad de los

procedimientos administrativos (celeridad en la notificación y celeridad en su consecuente efecto).

Pero como la norma no ha señalado en forma expresa la consecuencia de esta ocurrencia, no se le puede teñir de nulidad a dicha notificación, ni menos a sus efectos.

Para que revista nulidad la notificación extemporánea, ésta debe existir en una norma expresa; y si revisamos bien nuestra normatividad, este supuesto no está previsto en el artículo 109º del Código Tributario.

5. Cuando se trata de la revocación, modificación o sustitución de los actos emitidos por la Administración, el artículo 107º ⁽⁷⁾ precisa que los referidos actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, siempre y cuando esto ocurra antes de su notificación.

Señala que tratándose de la SUNAT, las propias áreas emisoras podrán revocar, modificar o sustituir sus actos, antes de su notificación.

Debemos entender por revocar, el dejar sin efecto una declaración de voluntad o un acto jurídico en que unilateralmente se tenga tal potestad; es decir, es dejar sin efecto una decisión; es anular, una orden o fallo por autoridad competente. ⁽⁸⁾

Del mismo modo, modificar será hacer que una cosa sea diferente de como era antes sin alterar su naturaleza; y sustituir lo entendemos como poner una cosa en lugar de otra, colocar un derecho u obligación en el lugar de otro.

Para un sentido más práctico podemos explicarlo así: Se revocará una resolución cuando su forma y su contenido, o fondo, resulta contrario a la norma.

Se modificará una resolución cuando deba variarse o cambiarse el fondo, pero no su forma ni su estructura. Se sustituirá una resolución cuando ésta deba dar paso a otra de contenido totalmente diferente.

En el primer caso estamos hablando de una resolución que no merece ser notificada, no debe ser notificada.

En el segundo caso, la resolución ya numerada va a ser notificada de todas maneras pero debe agregarse un detalle no previsto en la primigenia (el contribuyente presentó un escrito antes de ser notificado, el cual no altera el resultado, pero debe ser incorporado en el contenido junto con su

⁽⁷⁾ Sustituido por el Art. 48º del D. Leg. N° 953. Texto Anterior. Art. 107º.- Los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación.

⁽⁸⁾ Diccionario Jurídico Elemental, Guillermo Cabanellas de Torres; Ed. Heliasta; Bs. Aires, Argentina. 1998.

dicho).

El caso de sustitución se graficaría cuando la resolución ya numerada, es reemplazada por otra resolución con distinto número de orden, la que no debe hacer referencia necesariamente de la resolución que sustituye dentro de su contenido, pero sí quedará registrada administrativamente.

Quien promueve estas acciones, el contribuyente o la Administración? pues, resulta que serán revocadas o modificadas las resoluciones (entiéndase también, actos) de oficio y debe entenderse que por la misma área que las emitió.

Ejemplo de una revocación es cuando habiéndose emitido una resolución que aprueba el beneficio al contribuyente la cual está debidamente numerada, registrada y firmada, resultando que el beneficio no le correspondía por no cumplir con algún requisito, de lo que se percata el auditor correspondiente y procede a detener la notificación. Y de corresponder, utilizando otro número de resolución, emitir una nueva con el pronunciamiento correspondiente (esta última será la sustitución).

No necesariamente se revoca para sustituir la resolución.

Aclarando sobre la necesidad de éste artículo, observamos que si bien es cierto está direccionado a una aplicación interna en la propia Administración, debemos recordar que existe jurisprudencia manifestando que basta que los actos administrativos se hayan emitido para que tengan existencia jurídica, éstos surtirán efectos con su notificación.

En ese sentido, debemos destacar que existen dos momentos respecto de los actos administrativos:

- Existencia, y
- Eficacia.

Un acto administrativo existirá cuando desde el momento de su emisión concurren elementos constitutivos relacionados con la competencia, la voluntad, el objeto y la forma del mismo acto.

De otro lado, será eficaz cuando surta efecto público, es decir frente a las partes interesadas, ya sea creando, modificando o extinguiendo las relaciones jurídicas tributarias entre ambas partes.

En este punto cabe señalar, que el Código Tributario no ha regulado expresamente desde que momento los actos surten efectos, para lo que debemos considerar tanto el momento de la emisión como el de la notificación.

Al respecto, citamos el artículo 16° de la ley N° 27444, que señala *“el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos”* tener en cuenta que cuando se dice notificación legalmente, se está refiriendo también a la publicación legalmente realizada.

Esta posición es lo que se llama en doctrina la Teoría de la Eficacia Demorada de los Actos Administrativos, vale decir que la eficacia se encuentra condicionada a su notificación.

Podemos concluir entonces, que si bien los actos administrativos gozan de existencia jurídica, es decir que ya existen y además son válidos, pero recién desde su notificación es que surtirá efectos frente a los interesados; tal es así que solo pueden ser impugnados desde que son notificados y no desde que son emitidos.

Como bien señaló el Tribunal Fiscal, "*Las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los interesados con su notificación*"⁽⁹⁾

6. Para regular la situación de los actos administrativos, ya no antes de su notificación sino en forma posterior, es decir, después de la notificación, el Artículo 108° ⁽¹⁰⁾ señala que la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del Artículo 178°, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; y, cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

Asimismo, la Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda.

Tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1 del presente Artículo, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.

Las figuras de la revocación, modificación y sustitución ya fueron explicadas, por lo que quedaría mencionar qué se entiende por complementar:

⁽⁹⁾ RTF N° 2099-2-2003, publicada el 05-06-2003, jurisprudencia de observancia obligatoria.

⁽¹⁰⁾ Sustituido por el Artículo 49° del Decreto Legislativo N° 953. TEXTO ANTERIOR Artículo 108°.- Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:1. Cuando éstos se encuentren sometidos a medios impugnatorios ante otros órganos, siempre que se trate de aclarar o rectificar errores materiales, como los de redacción o cálculo, con conocimiento de los interesados;2. Cuando se detecten los hechos contemplados en los numerales 1 y 2 del Artículo 178°, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; y,3. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo. La Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda.

Es dar complemento a una cosa, añadir lo que es preciso a una cosa para que sea íntegra y perfecta.

Esta figura se dará en una misma resolución (o acto) sin revocarlo ni modificarlo, pero agregando un dato o un fundamento que refuerce la posición tomada por la Administración vale decir, agregar una norma legal o un fundamento de doctrina omitido y que resulta necesario para que la resolución no pueda ser impugnada, o en todo caso cree una mayor conciencia.

La diferencia de este artículo 108° con el 107°, es que si bien se refiere a las mismas figuras (agregando la complementación) es la institución de la notificación la que las va a diferenciar.

En este artículo se refiere a resoluciones o actos emitidos y debidamente notificados, pero por causas señaladas expresamente deben revocarse, modificarse, complementarse o sustituir.

Expliquemos esas causas:

a.- Artículo 178°, numeral 1: No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a la que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Esta figura se justifica por que puede ocurrir que dentro de un procedimiento administrativo se detecte que existe una intención del contribuyente de ocultar datos relacionados con el cabal cumplimiento de sus obligaciones.

b.- Exista un disimulo o una tolerancia del administrador acerca de las transgresiones que cometan los deudores tributarios, en perjuicio del fisco. La pregunta que surge es, se puede considerar la connivencia como un acto de corrupción?.

Entonces definamos primero qué es la Corrupción: Es toda conducta que se desvía de los deberes normales inherentes a la función pública debido a consideraciones privadas tales como las familiares, de clan o de amistad, con objeto de obtener beneficios personales con dinero o en posición social; será cualquier violación del interés público para obtener ventajas especiales o toda conducta ilícita utilizada por individuos o grupos para obtener influencia sobre las acciones de la burocracia.⁽¹¹⁾ y que definitivamente pueden tipificarse en algún delito, tales como asociación ilícita, peculado, prevaricato, cohecho, concusión o enriquecimiento ilícito.

⁽¹¹⁾ La Corrupción Pública en América Latina; José M. Rico, Luis Salas; Centro para la Administración de Justicia; Miami, Florida, USA, 1996.

Para que la connivencia sea considerada como un acto de corrupción debe entenderse que existe un beneficio a favor del administrador (no necesariamente económico, claro está).

c.- Existan circunstancias posteriores a la emisión que demuestren su improcedencia, o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo. A continuación enumeramos algunos:

c.1 Existan pagos imputados equivocadamente.

c.2 Existan pagos realizados hasta antes de la notificación no tomados en cuenta.

c.3 Parte de la deuda tributaria (o su total) es materia de fraccionamiento y/o aplazamiento.

c.4 Existan errores de digitación o de procesamiento de cifras.

c.5 Se han emitido valores por duplicado con distinto número de orden (sean órdenes de pago o resoluciones de determinación o de multa).

c.6 Exista una solicitud de modificación de datos por parte del contribuyente y aprobada por la Administración.

c.7 No se ha considerado la modificación del coeficiente o del porcentaje en el cálculo de los pagos a cuenta mensuales (Impuesto a Renta).

c.8 No se ha considerado la comunicación de la suspensión del pago a cuenta.

c.9 Se hubieran aplicado notas de crédito negociables sin considerar pagos realizados por dichas deudas.

c.10 Exista una declaración sustitutoria o una rectificatoria que determine una mayor obligación en la deuda tributaria.

c.11 Exista una declaración rectificatoria que determine una menor obligación en la deuda tributaria (OP o RM), siempre que dicha declaración hubiera surtido efectos, esto es, que hubieran transcurrido los 60 días hábiles de su presentación sin que exista pronunciamiento por parte de la Administración.

Cabe agregar, que ante la existencia de alguna de estas tipificaciones, el contribuyente debe presentarlas ante la Administración por medio del Formulario 194 (vigente desde 1997) ⁽¹²⁾

Si se diera un caso de error por causas distintas a las señaladas, el contribuyente deberá hacer uso de los medios impugnatorios correspondientes (y no el Formulario 194).

Si ocurriera que los actos sujetos a revocación, modificación, sustitución o complementación, se encuentran impugnados en la instancia de apelación y así se trate de errores materiales (como los de redacción o de cálculo), la Administración Tributaria no tendrá tal facultad. ⁽¹³⁾

A pesar que al respecto se encuentra un vacío en el Código Tributario, se debe entender que esta facultad es atribuible a la instancia que conoce del recurso impugnatorio, entendiendo que ésta tiene plena competencia resolutoria. Lo cual no perjudica el hecho que si la Administración detectara el

⁽¹²⁾ R.T.F N° 00815-I-2005 (publicada el 28.02.2005) Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.

⁽¹³⁾ R. de S. N° 002-97/SUNAT, vigente desde el 01.02.1997.

error, está obligada a informar al Tribunal Fiscal de dicha situación.

Reforcemos el estudio acerca del Formulario 194; es el documento que sirve para solicitar la revocación, modificación, sustitución, complementación o convalidación de los actos administrativos.

Entendamos la finalidad de dicho formulario, que es la de dejar sin efecto o modificar los actos administrativos que determinen una deuda tributaria, una vez notificados; por lo que se le puede atribuir la naturaleza de una reclamación, por cuanto dicho formulario está destinado a cuestionar un acto de cobro.

Siguiendo el razonamiento, le resultará aplicable el artículo 137º del Código en cuanto al plazo pero no en los demás requisitos formales.

El Tribunal Fiscal lo considera una reclamación especial ⁽¹⁴⁾; ya que tratándose de actos emitidos por la SUNAT, el área que expidió el acto será el competente para proceder a la revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos; con la excepción de que en casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario, será el superior jerárquico del área emisora del acto, el competente para emitir dicha declaración.

Cuál es el principio jurídico que rescata esta figura? la de la Autotutela Administrativa, al no tener que recurrir a otras instancias ni fueros administrativos.

Como dicha solicitud está reconocida como una reclamación especial, es a todas luces un recurso impugnativo y en consecuencia, si el deudor tributario no estuviera de acuerdo con el resultado, tiene expedito su derecho a interponer un recurso de apelación contencioso (ante el Tribunal Fiscal) conforme a lo señalado en el artículo 143º y siguientes del Código.

Ambos recursos no pueden ser presentados en forma simultánea, por lo que el interesado deberá optar por uno de los dos (la solicitud mediante Formulario 194 o un reclamo formal) y de darse el caso procederá su acumulación, debiendo considerar como fecha de interposición la más antigua.

Queda como responsabilidad de la Administración Tributaria el evaluar si la referida solicitud se refiere a una de sus correspondientes causales o no, y en caso que esté mal empleada dicha solicitud, se le dará el trámite de reclamación "normal" requiriéndosele al deudor para que subsane los requisitos de admisibilidad previstos en el artículo 137º del Código.

Vale aclarar que si la solicitud presentada mediante Formulario 194 está dentro del plazo de los 20 días previsto en el referido artículo 137º, procederá la suspensión del procedimiento de

⁽¹⁴⁾ RTF N° 01743-3-2005 (publicada el 02.02.2005)Jurisprudencia de observancia obligatoria.

cobranza coactiva.

7. Los actos de la Administración Tributaria son nulos, según establece el artículo 109° ⁽¹⁵⁾ en los casos siguientes:

- Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código; (desarrollado más adelante)
- Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
- Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley.
- Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

Y del mismo modo, los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando:

- Son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77°; y,
- Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.

Menciona que los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Según Cabanellas, la nulidad puede resultar de la falta de las condiciones necesarias que comprende la observancia de las formas prescritas para el acto. Los jueces no pueden declarar otras nulidades de los actos jurídicos que las expresamente establecidas en los códigos.

Mayor claridad nos otorga Garibotto⁽¹⁶⁾ cuando señala la distinción entre actos nulos y anulables: la distinción se fundaría en la fórmula empleada por la ley para consagrar la invalidez, de modo que la nulidad sería manifiesta cuando la ley expresamente ha declarado nulo el acto o le ha impuesto la pena de nulidad; mientras que en los actos anulables, la ley no utilizará fórmulas expresas, sino que la diferencia no está en el tipo de fórmula que usa la ley, sino en la índole del defecto a que se refiere ésta.

Para hallar la causa de invalidez de un acto anulable, es necesaria una apreciación por parte del juez, mientras que la nulidad es precisa.

⁽¹⁵⁾ Sustituido por Art. 50° del D. Leg. N° 953. TEXTO ANTERIOR: Artículo 109°.-Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:1. Los dictados por órgano incompetente;2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y,3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley. Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77°, los mismos que podrán ser convalidados por la Administración subsanando los vicios que adolezcan.

⁽¹⁶⁾ Garibotto, Juan Carlos; Teoría General del Acto Jurídico; Ed. de Palma, Bs. Aires, Argentina, 1991.

Por tanto, entendemos que la nulidad de un acto procesal se ocasiona porque se vició el desarrollo procesal, el mismo que debe respetar 2 principios fundamentales:

1- Principio de Legalidad y Trascendencia de la Nulidad, entendiéndose que la nulidad se debe sancionar solamente por una causa establecida expresamente por ley;

2- Principio de Convalidación, Subsanción o también llamado de Integración, que se explica cuando habiendo vicios en la notificación, éstas se convalidan a petición, sea de parte o porque el acto procesal logre su finalidad sin objeción.

Entiéndase que el acto administrativo quedará perfeccionado cuando concurren sus elementos esenciales, gozando por tanto de una presunción "juris tantum" de su validez (presunción relativa, que debe confirmarse).

En el artículo en estudio se mencionan los siguientes supuestos de nulidad:

1- Dictados por órgano incompetente.

El Código Tributario considera como órganos competentes a la SUNAT (que conocerá de tributos internos y de los derechos arancelarios), los Gobiernos Locales (que conocerán de contribuciones, tasas municipales e impuestos asignados).

Un gobierno local que resuelva reclamos por concepto de tributos del Tesoro (IGV, Renta, etc.) será un ejemplo que grafica la presente. Igual suerte correrá si SUNAT resuelve reclamos por conceptos de los aportes de ESSALUD del año 1995 (recordemos que mediante publicación del 30 de julio del 2000, mediante Ley N° 27334, se incorpora como una función mas de la SUNAT la administración de las aportaciones al Seguro Social de SALUD (ESSALUD) y de la Oficina de Normalización Previsional (ONP), sin perjuicio de que la deuda en condición de exigible hasta julio de 1999 también sería transferida a SUNAT).

2- Prescindiendo del Procedimiento Legal establecido

Por tanto, un acto administrativo de determinación que no se encuentre arreglado a normas sustantivas (no está señalado en el Art. 109° C.T.), no constituye un acto nulo, sino en todo caso se encuentra sujeto a revocación (en caso de liquidación de pensiones, el contribuyente puede señalar que la Administración le notificó valores por liquidaciones inexistentes, ya que no especifica las operaciones afectas o los trabajadores afectados o no liquida sus aportes; y esto no es causal de nulidad, sino de un reclamo contencioso).

No se puede pretender que un recurso de nulidad sea resuelto por la propia Administración Tributaria cuando exista de por medio un recurso de apelación tramitándose ante el Tribunal Fiscal.

Si bien es cierto no existe una vía de impugnación específica en el Código Tributario para los casos de nulidad, ni tampoco un tipo de recurso impugnativo de forma especial, debemos señalar que la Ley de Procedimiento Administrativo General, en su artículo 11°, establece que los administrados deberán plantear la nulidad de los actos administrativos por medio de los recursos administrativos previstos por dicha ley, esto es, los recursos de reconsideración, apelación y revisión. Cabe agregar que este artículo se aplicará en forma supletoria, por tanto, existiendo disposiciones especiales de naturaleza tributaria debe entenderse que si bien no existen recursos impugnativos especiales para los casos de nulidad de los actos administrativos, estos deberán alegarse a través de los recursos impugnatorios existentes en esta norma específica (Código Tributario) que vienen a ser los recursos de reclamación y de apelación.

- Cuando el Ejecutor Coactivo, dentro de su resolución de cobranza para efectos de proseguir con las medidas de embargo, resuelve un reclamo presentado por el deudor, estará realizando un procedimiento nulo por cuanto dicho funcionario no tiene facultad para determinar deuda tributaria ni para resolver reclamos contenciosos. De presentarse el recurso de reclamación ante el Ejecutor Coactivo, éste deberá derivarlo y darle el trámite correspondiente ante el área de reclamos.

- En caso de fiscalización por base presunta, se presentan reiterados casos de nulidad de los actos por no haber cumplido con el procedimiento legal establecido, dado que no se puede determinar deuda tributaria sin haber identificado previamente cuál es la causal que lo justifica (Art. 64° C.T.) y al mismo tiempo no se haya utilizado el procedimiento de determinación adecuado (Art. 65° C.T.).

- Serán nulas las resoluciones cuando en caso de reclamaciones, se proceda a liquidar por cuenta del contribuyente sumas correspondientes a tributos no acotados e inclusive no reclamadas, comprendiendo igual razonamiento cuando se trate de iguales tributos pero distintos períodos.

- Será nulo el acto administrativo que admite a trámite un reclamo y/o apelación que se hubiere presentado en forma extemporánea, cuando lo correcto hubiera sido declararlo inadmisibile.

- De igual modo, no se puede tramitar una consulta por escrito como si fuera una impugnación, por que estaríamos desnaturalizando los procedimientos.

- Igualmente, será nulo cuando la cobranza coactiva de los tributos impagos se dirige contra persona distinta del deudor tributario indicado en la determinación de dicha deuda tributaria. No se puede cobrar coactivamente a presuntos responsables solidarios sin que medie una resolución administrativa determinándolos como tal.

- Por último, no se podrá aplicar sanciones de multa por concepto de no pagar tributos (num. 4 del Art. 178°) sin que medie primero una liquidación y/o determinación de dicha deuda junto con sus intereses de ley que fueran aplicables.

Un tema muy interesante es acerca de la nulidad parcial de los actos administrativos, que sin es cierto no está regulado expresamente en el Código Tributario, en la práctica se aprecia la figura.

La nulidad parcial de un acto administrativo se va a producir cuando el vicio que la causa afecta sólo a un aparte de dicho acto, y no a su totalidad, siendo necesario que la parte afectada y el resto del acto sean claramente diferenciables e independizables para que se pueda seccionar sólo la parte que adolece de nulidad⁽¹⁷⁾.

En ese sentido el Código Civil, en su artículo 224° establece que la nulidad de una o mas de las disposiciones de un acto jurídico no perjudica a las otras, siempre que sean separables.

Igualmente el artículo 13° la Ley N° 27444 determina que la nulidad parcial de un acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario. Ahora bien, para declarar la nulidad parcial de un acto de esta índole se necesita de ciertas condiciones las que deben aplicarse en forma simultánea:

- a- El contenido del acto sea divisible, que pueda dividirse en unidades independientes
- b- El vicio solo afecte una parte del acto, y que
- c- La parte no afectada se pueda conservar firme, que no esté viciada.

Cuando hablamos de que la nulidad también implica la de los actos sucesivos, pero siempre que estén vinculados al primero, debemos referirnos a la Teoría de la Validez de los Actos en cuanto se afirma que, si los contenidos de dichos actos sucesivos pudieran permanecer iguales de volverse a realizar las mismas actuaciones en un acto válido, entonces se conservarán dichos actos. Destacamos que en plena aplicación del Principio de Economía Procesal, para efectos de evitar la dilatación de los trámites, contraviniendo los Principios de Celeridad y de Eficacia, se impone la conservación de los actos o trámites cuyo contenido sería el mismo de reponerse las actuaciones que conduzcan a los mismos fines o resultados. Justamente el Artículo 13° de la Ley N° 27444, precisa que quien declara la nulidad de los actos dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio de nulidad.

Ante el problema de cómo debe actuar la autoridad competente que conoce del vicio, cito a la letra el Artículo 217°.2 de la Ley N° 27444, que establece *“Constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad además de la declaración de nulidad, resolverá sobre el fondo del asunto, de contarse*

⁽¹⁷⁾ RTF N° 00148-1-2004 (publicada el 09-02-2004) Jurisprudencia de observancia obligatoria.

con los elementos suficientes para ello. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que el vicio se produjo”

Plasmada la teoría vayamos a un caso práctico; cuando puede presentarse ésta nulidad parcial? El ejemplo típico serían los requerimientos tanto en el procedimiento de fiscalización como en el de reclamaciones; requerimientos que pudieran adolecer de algún vicio formal o de plazos otorgados.

Al respecto, sabemos que los requerimientos solicitan cierta documentación o información, de lo que quedará plasmado en un documento llamado los Resultados del requerimiento, dejándose constancia de la documentación o información recibida, los mismos que ayudarán al esclarecimiento del caso.

Entonces podemos afirmar que estos Resultados están vinculados a un Requerimiento; por lo que ambos documentos tienen finalidades y contenidos distintos ya que el Requerimiento es el documento, es el instrumento que solicita; y el segundo es el que deja constancia de lo presentado ante dicha solicitud así como además puede contener el análisis de lo actuado, es decir, propiamente dicho, son los Resultados comunicados al contribuyente, que van a sustentar los reparos si fuera el caso. Por tanto, son dos documentos independientes.

Siguiendo con dicho razonamiento, si el Requerimiento fuera nulo, el Resultado al ser un acto administrativo diferente, deberá conservarse junto con sus actos relacionados siempre que éstos hubieran permanecido iguales en caso que no se hubiera incurrido en vicio.

Para efectos de salvar nulidades, deberá dejarse constancia en los Resultados del requerimiento que la documentación presentada ha sido admitida y merituada debidamente en el procedimiento.

Tener en cuenta que si estos Resultados son o producen efectos negativos al deudor tributario, (vale decir: sancionar al deudor por no cumplir con lo solicitado o rechazar la documentación) podría declararse la nulidad de ambos documentos, al perjudicarse el derecho de defensa del sujeto pasivo y por que en estos casos el vicio de forma sí influye en los resultados dejando de ser independientes.

3- Se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas

- Se puede mencionar como ejemplo, cuando la Administración interviene a los transportistas, solicitando que acredite el traslado de la mercadería, y resulta que ésta es materia de una importación, y que de ser exigida la “documentación general” cabe mencionar que la sola Carta de Porte Internacional es suficiente; por lo que en esta figura no cabe establecer infracción por no acreditar el traslado de la mercadería.

- Cuando se emiten resoluciones de multa aplicando porcentajes no previstos en la norma, es más, cuando se emiten calculándolas sobre base imponible que no es correcta. Un caso se da cuando por

numeral 1 del artículo 178° se aplica la sanción sobre el 18% de la diferencia de los ingresos declarados en las declaraciones originales y rectificatoria, cuando debe aplicarse sobre el 100% de dicha diferencia.

- Vale agregar que las normas tributarias de procedimientos son netamente de orden público, por lo tanto no es aceptable pretender que cada Concejo Municipal pueda establecer y determinar sus propias normas vía ley autoritativa previa, así como aplicar sanciones en forma parcializada; necesitará siempre una ley de creación de las mismas.

3- Silencio administrativo positivo antijurídico.

- Serán considerados nulos los actos producto de lo que podríamos llamar aprobación automática o fruto del silencio administrativo positivo, siempre que sean contrarios al ordenamiento jurídico vigente, tanto en lo sustancial como en lo formal. Es decir, el contribuyente adquiere derechos aun cuando no cumple con los requisitos previstos o cuando se está perjudicando los derechos de la sociedad.

- Esta norma es un gran avance en el derecho administrativo tributario por cuanto se da mayor importancia en el trato al contribuyente frente a la poderosa Administración Tributaria reconociendo en buena cuenta que sí se puede aplicar el silencio administrativo positivo pero siempre y cuando no sea antijurídico.

- Claro es que para que se cumpla con el silencio administrativo positivo se debe entender su resultado tal como si se hubiera expedido una resolución formal guardando el debido respeto a los principios de legalidad, proporcionalidad y justicia, es decir, no sobrepasando los parámetros legales establecidos. Lo contrario es entender que dicho acto es nulo.

Ahora, los actos son anulables cuando:

1- No prever el artículo 77°

El artículo 77° del Código, establece los requisitos de las Resoluciones de Determinación y de Multa, y entre ellas encontramos aparte de la formalidad escrita, que deben indicar claramente al deudor tributario, el tributo y su período, base imponible, tasa, cuantía del tributo, porcentaje de los intereses y su cuantía, los motivos del reparo y los fundamentos que la amparen.

Si la Administración Tributaria procediera a la convalidación de algunos incumplimientos respecto a los requisitos mencionados, dicha resolución mantendrá su validez, de lo contrario será un acto nulo. Son anulables hasta antes de la convalidación, si ésta no sucede, se vuelven nulos.

Existe reiterada jurisprudencia que señala que es nula y sin efecto, la notificación de la acotación que

no contiene los motivos determinantes de los reparos y observaciones que fundamentan una rectificación de la declaración tributaria, ni los fundamentos de derecho que la amparan.

Igualmente, si la determinación de la deuda tributaria tiene como motivo determinante del reparo una tasación fiscal, y ésta no ha sido puesta en conocimiento del deudor tributario, la resolución de determinación será anulable y nula de ser el caso.

Por tanto el deudor tributario, tiene expedito el camino de la impugnación contenciosa para pretender su nulidad.

2- Cuando los actos se dictan sin respetar la jerarquía del ente emisor:

Serán nulas las resoluciones cuando en caso de reclamaciones, se proceda a liquidar a cuentas del contribuyente sumas correspondientes a tributos no acotados e inclusive no reclamados, comprendiendo igual razonamiento cuando se trate de iguales tributos, pero distintos períodos.

Será nulo el acto administrativo que admite a trámite un reclamo y/o apelación que se hubiese presentado en forma extemporánea, cuando lo correcto hubiera sido declararlo indivisible.

De igual modo, no se puede tramitar una consulta por cuanto como si fuera una impugnación, porque estaríamos desnaturalizando los procedimientos.

Igualmente será nulo cuando la cobranza coactiva de los tributos impagos se dirige contra persona distinta del deudor tributario indicado en la determinación de dicha deuda. No se puede cobrar coactivamente a presuntos responsables solidarios sin que medie una resolución administrativa determinándoles como tal.

Por último, no se podrá aplicar sanciones de multa por concepto de no pagar tributos (numeral 4 del Artículo 178 del C.T.) sin que medie primero una liquidación y/o determinación de dicha deuda junto con sus intereses o recargos de ley que fueran aplicables.

8. Cuando se regula sobre la declaración de la nulidad de los actos administrativos, el artículo 110° prevee que la Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda, con arreglo a este Código, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial.

Cabe recordar que el texto anterior, antes de su modificatoria por el D. Legislativo N° 935, establecía que: *La Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo declarará, **de oficio o a petición de parte**, la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los*

casos que corresponda con arreglo a este Código, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial.

Los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el Procedimiento Contencioso Tributario a que se refiere el Título III del presente Libro o mediante la reclamación prevista en el Artículo 163° del presente Código, según corresponda, con excepción de la nulidad del remate de bienes embargados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, que será planteada en dicho procedimiento.

En este último caso, la nulidad debe ser deducida dentro del plazo de tres (3) días de realizado el remate de los bienes embargados.

Un poco complementando los comentarios del artículo precedente, debemos manifestar que el presente no crea un procedimiento o recurso de nulidad adicional a los recursos impugnativos establecidos, sino que permite que los fundamentos de la nulidad puedan ser discutidos y sean objeto de pronunciamiento por parte de la Administración al momento de resolver, aun si los mismos fueran planteados fuera del término probatorio del procedimiento correspondiente en caso de que éste exista, obviamente respetando los requisitos formales de los mismos.

Por ello, cuando se argumenta la nulidad luego de que se ha culminado una etapa de un procedimiento tributario, (con la notificación de la resolución respectiva) o se plantea la nulidad de un acto respecto del cual aún no se iniciado procedimiento alguno, dicho planteamiento de nulidad debe ser calificado como la interposición del recurso impugnativo que corresponde por ley contra dicho acto (reclamación o apelación) , debiendo verificarse el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad.

Queda por tanto, entendido que los recursos impugnativos de reclamación o apelación pueden sustentarse, válidamente y sin perjuicio alguno, en fundamentos relativos a la nulidad.

Es el caso que pueda presentarse, en que resulta la reclamación el deudor tributario interponga una solicitud de nulidad de la resolución respectiva, por lo que lo correcto será calificar dicha solicitud de nulidad, como un recurso de apelación, para que previamente verificar los requisitos de admisibilidad, elevarlo al Tribunal Fiscal.

- Vale comentar que el primer párrafo del presente artículo fue introducido en nuestro sistema legislativo por el primer Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 263-H del 12 de agosto de 1966, el mismo que ha seguido siendo recogido por los demás códigos tributarios, y como vemos, también en el vigente.

9. De acuerdo al Artículo 111º, éste se refiere a los actos emitidos por sistemas de computación y similares, los que salvo prueba en contrario, se reputarán legítimos. Valga la redundancia, precisamos que los actos de la Administración Tributaria realizados mediante la emisión de documentos por sistemas de computación, electrónicos, mecánicos y similares, siempre que esos documentos, sin necesidad de llevar las firmas originales, contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo.

Se da la posibilidad de que puedan emitirse actos por la Administración Tributaria, por sistemas ya no manuales y que incluso puedan contar con un facsímil en lugar de la firma original, por lo tanto la resolución no será nula ni carecerá de valor solo por el hecho de no haber sido firmada por el funcionario competente.

Se está estableciendo la posibilidad de que los actos de la Administración se realicen mediante la emisión de sistemas de cómputo (estamos en la época de la informática), los que a pesar de no llevar las firmas originales, deben contener los datos e información necesarias para la debida comprensión de su contenido.

Es fácil imaginarse lo práctico de este articulado y de su importancia , dado que estamos en una Administración Tributaria cada vez mas moderna, ágil y eficiente, donde los distintos valores, resoluciones de ejecución coactiva, esquelas, requerimientos, etc., se emiten en forma masiva y automatizada, en las que resulta más ágil sellar (con facsímil) que firmar. El uso del facsímil es incorporar vía un sello los datos del otorgante, su cargo, dependencia a la que pertenece y como parte integrante la reproducción exacta de la firma de dicho funcionario.

Resulta necesario aclarar que el presente artículo no solo se refiere a que los actos administrativos puedan ser válidos pese a no llevar la firma original sino que va mas allá, nos precisa que para ser considerado como tal, debe contener los datos e información que nos lleven a su comprensión acerca de su contenido y su origen.

Se presentan casos en que en las diversas instituciones públicas emiten documentos comunicando la deuda tributaria a los contribuyentes con el objeto de lograr su recaudación. Estos diversos documentos pueden recibir diferentes denominaciones tales como Determinación de Arbitrios, Resoluciones de Jefatura, Hojas de Reliquidación, Notificación de Deuda Tributaria, Requerimientos y otros, los cuales no consignan hecho ni base legal alguna que sustente la liquidación de tributos ni identifica al órgano emisor de los mismos, ya que no contienen firma original ni digitalizada, por lo que no califican como actos reclamables mediante los cuales la Administración pueda requerir el pago del tributo o iniciar un procedimiento de cobranza coactiva.

En tal sentido, al no ser actos reclamables la Administración no puede pronunciarse respecto a los recursos que se le interpusieran, resultando nulo todo pronunciamiento y acto sucesivo respecto del mismo.

Cabe recordar a que llamamos actos reclamables; son, entre otros, los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria (Art. 135°, el mismo que debe ser concordado con el Art. 103°), en cuanto señala que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Siguiendo la idea, existe jurisprudencia ⁽¹⁸⁾ que sostiene que si bien los documentos, al margen de su denominación de liquidación o determinación de tributos, emitidos por el Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima, consignan el nombre del contribuyente, la ubicación del predio, código de cuenta, denominación del tributo, base legal, períodos, materia de acotación, y el importe del tributo correspondiente a dichos períodos; no señalan los motivos determinantes del reparo que sustentan la liquidación de los tributos, no identificando al órgano emisor del acto administrativo, por lo que dichos documentos no calificarán como un acto reclamable.

Cualquier documento que no cumpla con estos requisitos se entenderán como un mero documento informativo.

Resulta pertinente mencionar qué se entiende cuando se establece que el acto administrativo debe estar debidamente motivado; pues el artículo 6° de la Ley N° 27444 lo define en el sentido que debe estar motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, y que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

Caso distinto es cuando se emiten resoluciones de multa por la Administración, las que deben contener la determinación del deudor tributario y los fundamentos y disposiciones que las amparen. La carencia de uno o más de los elementos señalados acarrea la anulabilidad (Art. 77°, 103° y 109°).

Este caso se daría, si las resoluciones de multa no se encuentran debidamente fundamentadas con los hechos que han originado las multas, al no adjuntarles los anexos respectivos.

Si dichos anexos no se pueden identificar debidamente, al carecer de la resolución de multa a la que pertenecen, hará dudar de la pertenencia de ésta a la resolución, lo que haría incoherente e inconsistente el documento.

⁽¹⁸⁾ RTF N° 09179-6-2004 (emitido 23-11-2004).

Así, en una interpretación *contrario sensu* del artículo, todo acto administrativo emitido en forma mecanizada, que no contenga la información necesaria para la acertada comprensión de su contenido y origen, debe reputarse ilegítimo, y por tanto, declararse nulas.

Mas aun, cuando las resoluciones se emitieran en forma mecánica y en forma manual se completen datos faltantes, esto hará dudar de su autenticidad.

Téngase presente que éstos argumentos serán válidos si de las resoluciones y sus anexos no se pueda identificar expresamente a que valor corresponden, de lo contrario serán válidos si de su lectura se puede identificar claramente a que resolución pertenece.

10. El Artículo 112º cumple con señalar cuales son los procedimientos tributarios previstos en el Código Tributario, donde taxativamente nos dice que son:

1. Procedimiento de Cobranza Coactiva.
2. Procedimiento Contencioso-Tributario, y
3. Procedimiento No Contencioso, pero además agrega que también son procedimientos tributarios los que se puedan establecer o estén establecidos por ley.

Antes que nada, para situarnos cabe recordar que el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por la OEA/BID recomendó que los procedimientos tributarios de Cobranza Coactiva y Contencioso Tributario sean llevados a cabo y resueltos por autoridad jurisdiccional y no por la propia administración activa.

Este modelo consagra el Derecho a la Tutela Jurisdiccional, estableciendo que las decisiones definitivas (caso de contencioso tributario) sean impugnables ante el Tribunal (jurisdiccional según el modelo) y que en cualquier etapa de los procedimientos, la Administración puede solicitar la adopción de medidas cautelares a la autoridad judicial.

A juicio del mencionado modelo, se logra un equilibrado sistema en el cual se protegen adecuadamente los derechos e intereses de ambas partes.

El contribuyente siempre podrá discutir la procedencia de las pretensiones fiscales y a la vez, ésta Administración puede hacer uso de medidas judiciales de garantía y de ejecución adecuadas.

De otro lado, el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el CIAT, sugiere un procedimiento de cobranza coactiva de naturaleza administrativa con plena sujeción al Principio de Autotutela, así como dejar a potestad del contribuyente el acudir a un procedimiento contencioso tanto en lo administrativo como en lo judicial.

Nuestro sistema adopta la naturaleza administrativa en ambos procedimientos tributarios, lo que le otorga una mayor celeridad evitando así la engorrosidad y otras falencias del sistema judicial donde se contradicen los Principios de Simplicidad, Celeridad y Eficacia que rigen para la aplicación de los sistemas administrativos.

Como manifestara Dino Jarach ⁽¹⁹⁾, en su defensa por la jurisdiccionalidad del acto administrativo, “el único principio inmovible que debe mantenerse como piedra fundamental del ordenamiento institucional, es que no puede haber pronunciamiento administrativo en materia tributaria que no sea revisable por la justicia.”

Por lo que si bien la idea es ejercer el Principio de Autotutela, debe quedar claro que el acto administrativo en un Estado de Derecho no tiene la facultad de convertir la resolución definitiva de la Administración en una sentencia, con fuerza de cosa juzgada, pues sigue siendo un acto revocable y además impugnabile.

Podemos concluir que el mundo moderno apuesta por la corriente administrativa resaltando las siguientes características:

a- En vez de controversias entre la Administración y el deudor tributario, lo que existe es una revisión del acto administrativo de la propia autoridad administrativa o en todo caso de un superior jerárquico que la obligue a emitir un nuevo pronunciamiento; por lo cual se deduce que en ésta posición no existe la figura de un tercero que figure como juez.

b- No tiene por que seguir la estructura de un sistema procesal judicial, desenvolviéndose en forma independiente, con propia vida y particularidades (al margen que rescate algunos conceptos imprescindibles tales como las pruebas, formalidad por escrito, recurrir a un superior, etc.).

c- Una vez elegida una vía, no puede recurrirse a otra.

Por último, cabe mencionar que si bien se mencionan solo 3 procedimientos tributarios, según un sector de la doctrina especializada se señalan 5 los procedimientos tributarios que pueden integrar el Derecho Tributario Contencioso (sin perjuicio de la referencia hecha al profesor Dino Jarach al comienzo del presente trabajo) :

- 1- Procedimientos Preparatorios o también llamados de Control y Fiscalización
- 2- Procedimientos de Determinación
- 3- Procedimientos de Devolución y Extinción del Crédito Fiscal
- 4- Procedimientos de Ejecución Forzosa
- 5- Procedimientos de Impugnación

⁽¹⁹⁾ Dino Jarach; Curso Superior de Derecho Tributario; Ed. Cima; Bs. Aires, Argentina; 1957.

La diferencia entre una y otra posición es que Jarach considera que esta rama del Derecho Tributario solo debe abarcar la contienda, una vez, determinada la deuda; mientras que otro sector (mayormente la mexicana) considera que comprende desde la propia determinación tributaria.

Inclusive la corriente argentina no considera al procedimiento de cobranza coactiva dentro de esta división del derecho.

Ahondando un poco mas, Jarach sostiene que el Derecho Tributario Procesal se constituye por las normas y principios que gobiernan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y sujetos pasivos de las relaciones jurídico tributarias materiales o sustantivas. Llámese así a las vinculadas a la actividad administrativa tendiente a la recaudación.

La corriente mexicana tampoco comprende el procedimiento de cobranza coactiva dentro del Derecho Tributario Contencioso, sino que lo ubica dentro del Administrativo o Formal.

Por otro lado cuales son los procedimientos no contenciosos?, serán aquellos en que no existe mayor controversia, tales como solicitudes de prescripción, solicitudes de inscripción en el RUC, devoluciones de pago de tributos, inscripción de representantes legales, registro como personas inafectas o exoneradas, registro de imprentas autorizadas, etc.

11. Respecto a la aplicación supletoria de las normas estudiadas, el Código establece en su Artículo 113° que las disposiciones generales establecidas en el presente Título III son aplicables a los actos de la Administración Tributaria contenidos en el Libro anterior.

Como bien lo dice la nominación del articulado, estamos refiriéndonos a las disposiciones generales que serán aplicables a actos distintos a los señalados en el presente Libro.

Cuales son estos actos distintos? Debemos entender que se está refiriendo a la recaudación, a la fiscalización, las medidas cautelares previas, la determinación, la facultad sancionadora, las declaraciones, la solicitud de prescripción, consultas.

Lo que queda claro es que en caso de vacíos en el Código Tributario, se podrá aplicar no sólo las disposiciones el presente Título, sino además, de acuerdo a la Norma IX del referido Código, normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; tales como la Constitución Política del Estado, Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, Código Civil, Código Procesal Civil, Ley General de Sociedades, Código de Comercio, etc.

Sin perjuicio de aplicar los Principios del Derecho Financiero y Tributario, Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

CAPÍTULO III : Procedimiento de Fiscalización Tributaria (Daniel Villavicencio y Oscar Agüero).

1. Fiscalización de los tributos.

1.1. Aspectos Generales

Al igual que toda actuación administrativa, cada uno de los actos que desarrollen las autoridades fiscales, quedan necesariamente sometidas a reglas jurídicas y de procedimientos, las cuales son dictadas por normas de carácter legal, reglamentaria o de cualquier otra naturaleza; estas disposiciones de regulación de las actuaciones de la Administración, vienen dispuestas a través de nuestra actual Constitución Política del Perú.

Como hemos señalado, la aplicación de los tributos es una actividad que involucra una función administrativa, correspondiéndole al ente Administrador de los Tributos las funciones de control sobre la correcta actuación de los contribuyentes, tal es así que nuestro Código Tributario (en adelante CT) en su artículo 61^a expresamente señala;

“La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.

Con ello se desprende que la fiscalización de los tributos, lo realizan los Órganos de la Administración Tributaria que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los contribuyentes o demás obligados tributarios; con el propósito de comprobar el verdadero cumplimiento tributario de los sujetos pasivos, procediendo cuando corresponda, a la regularización correspondiente.

Lo dicho anteriormente, no es un hecho aislado y no sólo propio de nuestra realidad, sino que por lo contrario cada uno de los Estados, a través de su ordenamiento Jurídico establece procedimientos similares para que cada autoridad fiscal ejecute sus acciones acorde con lo previamente establecido en las normas pertinentes.

En la Legislación Internacional

En México, queda señalado expresamente los actos de las autoridades fiscales en su Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus artículos 14^a, 16^a y 31^a.

En España, a través de la Ley General Tributaria – LGT¹⁸⁹, se dispone claramente en el artículo 140.1 las funciones de la Inspección de los tributos, que entre otros corresponde a la

¹⁸⁹ Aprobado por Ley N° 230/1963

investigación de los hechos imponibles , la integración de las bases tributarias, comprobar a exactitud de las deudas tributarias, entre otros.

En Argentina, las facultades de verificación y fiscalización, están establecidas en la ley de Procedimientos Tributarios¹⁹⁰, en donde se otorga a la Administración Tributaria amplias facultades para constatar el cumplimiento de la obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos y terceros. En ese sentido podemos afirmar que la facultades fiscalizadores de la Administración Tributaria Argentina, son aquellas tendientes a controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes e investigar la existencia de hechos imponibles producidos y desconocidos por ella.

1.2. Formas de determinación de la obligación tributaria

Nuestro actual CT, establece las formas de determinación de la obligación tributaria, en el artículo 59°, haciendo referencia a que esta puede ser autodeclarada o determinada por la Administración Tributaria, según:

“Por el Acto de determinación de la Obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación Tributaria, señala la Base Imponible y la cuantía del tributo*
- b) Al Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación Tributaria, identifica l deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.*

Respecto al Literal a) del art. 59°, cabe señalar que, al tratar los actos de determinación de la obligación tributaria, la norma legal busca en un primer momento que sea el propio administrado el que debe materializar las operaciones de Liquidación de sus impuestos ya que este comprende y reúne el conjunto de conocimientos respecto a la gestión comercial en la que se encuentra su empresa, en tal sentido es de comprender que es él quien conoce mas que nadie la naturaleza de sus operaciones comerciales y puede fácilmente establecer la Base Imponible a fin de determinar la cuantía del Tributo que le corresponde.

La doctrina tributaria bajo su imperio normativo, a los administrados le impone como deber jurídico que la información de sus obligaciones Tributarias producto de sus actividades económicas deben ser confiables y oportunas, entendiend que deudor para el cálculo de la Base Imponible ha desarrollado su actividad económica de acuerdo a Ley, cumpliendo así con las obligaciones formales y sustanciales que la norma le exige

¹⁹⁰ Aprobado por Ley N° 11683

Por lo tanto es de comprender de quien genera la deuda tributaria, es por consecuencia del desarrolló una actividad económica, la cual es llevada de acuerdo a las normas que la regulan, realizándose ésta en forma ordenada y registrando o anotando en sus Libros contables sus operaciones comerciales, identificando y anotándose en forma clara y precisa, por consiguiente como resultado de la información interna de su empresa, el deudor tributario puede recoger las bases de calculo para determinar sus impuestos los cuales deberían considerarse incuestionables.

Ejemplo 1

El deudor tributario tiene como deber jurídico, que cuando vende un bien o presta un servicio, debe emitir el respectivo comprobante de pago por la actividad que corresponde, el cual debe ser anotado o registrado en sus libros auxiliares y principales de contabilidad bajo las técnicas y principios que la contabilidad establece, realizándose dicha anotación en forma explícita y oportuna, para así concluir con determinar la Base Imponible para el cálculo de sus impuestos.

Concluido el procedimiento de cálculo en la Base Imponible así como de la cuantía del Tributo, el deudor debe informar y dar en conocimiento bajo declaración jurada en formularios regulados por el Administrador Tributario, la aceptación de su deuda tributaria y la voluntad de cumplir con la obligación que de ésta resulte.

Al Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación Tributaria, identifica l deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo

A efecto de determinar la deuda tributaria, es de considerar que esta nace al producirse el hecho imponible y no necesariamente cuando se practica su determinación, es decir que esta es consentida por el deudor y exigida por el Administrador Tributario cuando se realiza o desarrolla una actividad económica, acto que se materializa con el hecho imponible el cual definirá la Base Imponible , para su posterior cuantía del tributo por la que se deba pagar, tal información deberá ser comunicada en las formas y en las condiciones que el ente recaudador defina.

Ejemplo 2

Como resultado de una venta, se determina que el deudor se encuentra obligado al pago del Impuesto general a las ventas en 19%, el hecho imponible ya se produjo por consiguiente existe ya una obligación del pago del impuesto, sin embargo este debe materializarse con la declaración de la base imponible y para ello, el órgano Administrador establece que formulario debe utilizarse, cuales son las formas de poner en conocimiento tal hecho imponible y señala los plazos para cumplir con el pago o cancelación de la cuantía del tributo.

Así mismo, en lo referente al Literal b) del art. 59°, es de considerar que el Código tributario, permite al órgano Administrador poder comprobar, contrastar, corroborar las formas de cómo se ha elaborado, practicado o ejecutado la actividad económica para el nacimiento de la obligación tributaria - hecho generador de la obligación tributaria a fin de identificar al responsable en el pago del impuesto y el cálculo de la Base Imponible y la Cuantía del tributo que le corresponde.

Verificación de la realización del hecho generador: La Administración Tributaria, en amparo del poder legal, le es permitido realizar actuaciones de comprobación a través de verificaciones y/o fiscalizaciones a fin de evaluar todos los elementos que conllevan a establecer el hecho generador de impuesto.

La Administración Tributaria en atribuciones a las facultades conferidas por el imperio de la Ley, se encuentra permitido a verificar el hecho imponible del nacimiento en la obligación Tributaria, y para cumplir con ello utiliza técnicas de investigación y comprobación a fin de obtener información que le permita determinar tipificar el tributo ya que su realización el nacimiento de la obligación tributaria.

Siendo así podemos definir que por el acto de la Determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía. (Artículo 59°, Código Tributario)

Es por ello que uno de los elementos fundamentales que expresa una actividad económica, y a la vez una manifestación de capacidad contributiva en que se ubica la causa jurídica de los tributos es el Hecho Imponible que expresa cualquier acto económico que es susceptible de ser gravado con impuesto o contribución.

Se emplea la terminología de "Hecho Imponible" para designar la formulación "in abstracto" como "in concreto", que según distinción de Geraldo Ataliba, resulta precisa e inobjetable, él denominarlo "Hipótesis de Incidencia" a la descripción legal, hipotética de derecho, por lo tanto el "hecho imponible" se refiere al hecho económico y amolda el hipótesis de incidencia

Por lo tanto, la legislación peruana prevé que la obligación tributaria establece un vínculo entre dos sujetos denominado deudor y acreedor y en virtud al marco del derecho tributario, el deudor es compelido a efectuar una prestación en favor del acreedor, sea dando, haciendo, tolerando u omitiendo y es parte fundamental de la obligación jurídico tributaria y a la vez el fin supremo que reviste a la institución del tributo

Consideremos que una persona se va a dedicar a la venta de helados en principio deberíamos informarnos si esta operación se encuentra gravada con el IGV?, que norma legal le alcanza, a que tipo de sujetos se piensa gravar?, de ser el sujeto obligado. El momento en que realiza es permitido gravar el citado tributo?.. en consecuencia que tasa comprende?, sobre que monto debería tributar?, la venta podría considerarse como una operación no gravada por considerarme no habitual?, esa y mas interrogantes que son materia de incertidumbre refiere al Hecho Generador, es este quien regula dicho acto bajo el presupuesto establecido por Ley, para tipificar el tributo que corresponde ya que su realización originaría el nacimiento de la obligación tributaria.

Es por ello que debemos conceptuar que el hecho imponible es el presupuesto fijado por ley para configurar el alcance y aplicación de la norma impositiva y así establecer si su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, el hecho imponible, es el elemento configurador, delimitador, descriptor del tributo y su realización genera la obligación de pago.

Bajo los argumentos doctrinarios del Derecho Tributario y de la premisa planteada, usted amigo lector debe tener bien definido los supuestos que atribuyen alguna obligación, ya que , para configurar tal obligación necesariamente se debe reunir 2 elementos: el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y el subjetivo, que vendría dado por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva, ahora bien, debemos considerar siempre que lo elemental para establecer el elemento objetivo del hecho imponible, puede ser analizado desde cuatro perspectivas: debiendo ser este: el aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo.

Si no desarrollamos y tenemos un claro dominio de estos cuatro elementos que forman el hecho imponible, poco sabremos calificar y establecer si las actividades económicas realizadas se encuentran dentro del campo de aplicación del impuesto y en que grado, que consecuencias por actos realizados, devienen en obligación por la generación de la obligación tributaria.

En cuanto al análisis normativo al Art. 59 del Código Tributario, con el objeto de verificar la exactitud respecto al hecho generador de la obligación tributaria, del deudor tributario, la Base Imponible y la cuantía del tributo, la Administración Tributaria al amparo de las normas legales que regula sus actos, practicara verificaciones y fiscalizaciones utilizando diversas técnicas de investigación y comprobación, relevara información a fin de corroborar si el contribuyente cumple con las obligaciones impuesta por ley.

Cuando el legislador señala la Base Imponible, este refiere que la Administración Tributaria debe cuantificar el hecho por el que se encuentra afecto, a fin de aplicar en forma correcta la tasa o

cuantía con el objeto de determinar el monto de la obligación tributaria que corresponde al deudor tributario.

En la Legislación internacional

Código Tributario de Venezuela:

Art. 36° “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”

Art. 37° “Se considera ocurrido el hecho Imponible y existen sus resultados:

- 1) En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente les corresponden.*
- 2) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente construidas de conformidad con el derecho aplicable”*

Código Tributario de Chile

Art. 32° Acaecimiento del hecho generador: Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

- 1) En los casos en el que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se ha realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que se produzcan los efectos que normalmente corresponde.*
- 2) En los casos que el presupuesto legal comprenda hechos o actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que le es aplicable.*

Efectos jurídicos de las declaraciones

Cuando nos referimos a los efectos jurídicos respecto a la obligación de la determinación tributaria debemos considerar sus efectos:

a) DECLARATIVO:

La determinación del hecho imponible, configura la base imponible para el cálculo del impuesto y ello es expresado o manifestado a través de una declaración realizada por el deudor la cual es regulada por normas y reglamentos.

Ejemplo:

La obligación tributaria en el Impuesto General a las Ventas por transacciones o ventas de bienes computadoras nace la obligación en el momento en el cual se emite el comprobante de pago o en la fecha que se entrega el producto lo que ocurra primer, es ahí donde se fija el periodo del nacimiento de la obligación por el cual se presenta la declaración jurada.

Sostiene que la determinación tributaria tiene carácter declarativo Blumenstein en Suiza, De la Garza en México, Gianinni en Italia, y Giuliani Fonrouge en Argentina.

Ejemplo:

La obligación tributaria en el Impuesto General a las Ventas, en el caso de la venta de bienes, nace en el momento en el cual se emite el comprobante de pago o en la fecha que se entrega el bien, lo que ocurra primero, no en el momento que se presenta la declaración jurada.

b) CONSTITUTIVO:

La obligación tributaria nace con la presentación de la declaración jurada en la que se determina la obligación tributaria.

En el ejemplo anterior -en la venta de un producto- se consideraría que con la presentación de la declaración jurada nace la obligación tributaria.

Ejemplo:

En el caso anterior de la venta de un bien, se consideraría que con la presentación de la declaración jurada nace la obligación tributaria.

1.3. Definición y Objetivos de la Fiscalización

Fiscalización:

Comprende un conjunto de procedimientos que tiene como objetivo verificar que los contribuyentes cumplan con su obligación tributaria; velando por el correcto y oportuno pago de los impuestos que por ley le corresponde.

La Administración Tributaria en base a las normas legales que la facultan, tiene como función examinar y corroborar la información declarada por los deudores tributarios, así mismo en facultadas de sus funciones pueden revisar cualquier deficiencia en la declaración presentada y/o determinar mediante procedimientos permitidos la base de cálculo , a cuantía y el importe del impuesto que corresponde al obligado tributario.

Cabe a comentario que las modificaciones al Código Tributario buscan establecer un marco normativo más equitativo entre los contribuyentes y el Estado. Establece parámetros o límites de acción en la Administración Tributaria, para no avasallar los derechos del contribuyente, busca establecer límites a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, sin vulnerar el interés público que por facultades establecidas se encuentran bajo su tutela, y finalmente establece una mayor certeza en las reglas de aplicación en el cálculo y determinación.

Uno de los temas más relevantes en las modificaciones del Código Tributario, es que ahora regula a un plazo de dos (2) años para realizar o llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, realmente un gran avance se vislumbra, al establecer reglas que limitan y ordenan el ejercicio de la facultad de verificación y/o fiscalización .

Objetivo:

Busca reducir la evasión a través de medios de control, sean estos la inspección, investigación, relevamiento de información de terceros para ser contrastado por el deudor tributario.

El proceso de Fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos.

- Control del cumplimiento de las normas tributarias
- Fiscalización cuando se detecte el incumplimiento de las obligaciones tributarias
- Acciones de seguimiento y sanciones ejemplares por fraude o delito Tributario
- Presencia Fiscalizadora, generando el riesgo de fiscalización en el deudor tributario

1.4. Facultades de Fiscalización

Las facultades de fiscalización, están reguladas fundamentalmente de acuerdo a lo dispuesto por nuestro actual CT en su artículo 62ª.

En el primer párrafo, de la norma antes indicada se señala;

“La facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar”.

A su vez el último párrafo de la norma IV , precisa:

“En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.”

Es a través de ésta facultad delegada por norma pertinente, en que la Administración Tributaria ejerce sus funciones para verificar el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes.

Asimismo y dentro del artículo del CT arriba señalado se deja sentado de que:

“El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración y beneficios tributarios”.

Jurisprudencia:

RTF 807-2-99 de fecha 19/10/1999

“La fiscalización al deudor tributario es un procedimiento que sigue la Administración Tributaria, el cual debe estar revestido de una serie de formalidades de tal modo que acredite sin duda alguna las observaciones encontradas ya que de caso contrario puede verse limitado a ofrecer pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos”

Sentencia del Tribunal Constitucional – Expediente 327-2001-AA/TC

“La realización de un proceso de fiscalización no constituye, por sí mismo una vulneración de los derechos constitucionales, para que ello ocurra tendrían que acreditarse irregularidad en su desarrollo”

Las acciones señaladas, están dirigidas fundamentalmente para:

- a) Garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, coadyuvando con ello, al cobro oportuno de la deuda tributaria.
- b) Motivar al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, logrando de esta manera a controlar más eficientemente el cumplimiento de las obligaciones tributarias y así obtener información relevante de la realización de hechos imposables.

Con el objetivo de lograr lo comentado en párrafo anterior, con respecto a los deudores tributarios, a continuación se intenta presentar una clasificación de las facultades discrecionales con que cuenta la Administración Tributaria, según:

- A) Requerir y examinar la información
- B) Efectuar inspecciones en el domicilio y establecimientos
- C) Inmovilizar e Incautar documentación
- D) Requerir el auxilio de la fuerza pública
- E) Investigar y Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias
- F) Evaluar y autorizar documentación
- G) Exigir la designación de representantes

Con el propósito de realizar un breve análisis de cada una de ellas, se aborda a continuación un detalle de las mismas haciendo la referencia normativa a cada uno de los numerales del artículo 62ª del CT, según:

Requerir y examinar la información

La Administración Tributaria, está facultada a exigir información, ya sea del propio contribuyente a fiscalizar o la que podría devenir de terceros según :

- ***Exhibición de libros y/o registros***

Numeral 1,

“Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:

- a. Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.*
- b. Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.*
- c. Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.*

Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles”.

En lo referente a lo indicado en el literal a), esta solicitud se encuentra sustentada en que toda operación o actividad comercial de un ente económico descansa en los resultados que se reflejan en las partidas contables los cuales explican la situación financiera de dicha entidad

Una de las razones de tal solicitud, emana por las necesidades del ente económico ya que a través de las anotaciones en los libros contables determinará la situación económica y financiera de su empresa, esto le permitirá diagnosticar las decisiones que a futuro, se debe considerar que los importes anotados en cada cuenta o partida contable, esta se encuentra regulada por los principios básicos de contabilidad y normas que complementan los procedimientos que se debe seguir, a fin de expresar o explicar la realidad de un evento o hecho económico realizado.

El proceso de anotar y explicar contablemente cada uno de los eventos o sucesos que realiza una empresa, responden necesidades económica y financiera, en tal sentido al realizar una compra o una venta, deberá consecuentemente manejar movimientos de efectivo es decir caja, informar si adquirió bienes estos afectaron el stock de inventario así como el compromiso de pago y salida de efectivo a su proveedor y aunque el resultado de los inventario y del movimiento de dinero no debería incidir en los resultados del ejercicio económico, caso contrario resulta de del valor de compra y de ventas, ya que de tener mayores compras y ser estos vendidos , sus resultados podría devenir una mayor ganancia o utilidad y por consiguiente en una mayor obligación para el pago de sus impuestos.

Así mismo, en lo que respecta al literal b), en diversas oportunidades, hemos sido observados ya sea por control interno, por auditorías externas y hasta por la misma Administración Tributaria cuando somos fiscalizados, y algunas de sus observaciones corresponden a actividades que efectuamos con empresas o personas no domiciliadas, ya que por la operatividad y necesidad del negocio el empresario necesita contar con los servicios de estos no domiciliados.

Es acá donde la norma en forma expresa establece que el contribuyente debe de informar respecto a documentación relacionada a hechos que devienen con empresas que no se encuentren obligados a llevar contabilidad, en tal sentido el contribuyente debe mantener toda documentación que permita explicar y acreditar sus operaciones comerciales realizadas. ya que prácticamente sería poco probable realizar cruces de información con personas que carecen de información contable que acrediten las operaciones comerciales realizadas y en modo de ejemplo también se cita a los contribuyentes no domiciliados, del nuevo RUS y aquellos que venden mediante liquidación de compras

Jurisprudencia

RTF 772-99 "El Tribunal Fiscal observó la verificación de los Libros y Registros contables"

.. El reparo estaba referido a la detección o adulteración en guías de remisión por parte del contribuyente con el fin de despachar una menor cantidad a la venta despachada de sus almacenes..

La Administración fundamente su reparo en la comparación de la mercadería anotadas en los cuadernos de control de salidas de mercadería que la empresa de seguridad protege SA lleva las garitas d control y las cantidades de las de mercadería que se consigna en las guías de remisión por ventas efectuadas a la empresa XX SA donde determinó diferencia que no fueron facturadas...

Al respecto el vocal informante concluye: tal como se ha señalado en el párrafo anterior, un cuaderno de control de vigilancia no constituye sustento para determinar una obligación sobre base cierta, por cuanto en ella, de ser el caso, solo se registraría el movimiento físico de bienes o personas, mas no la naturaleza de las operaciones, los cuales se requiere que se verifique los registros y los libros contables y el sustento de las cuentas, por lo que sobre este reparo debe declararse la nulidad e insubsistencia, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento al respecto.

Por otro lado, en lo que respecta al literal c), es de señalar que en las actividades propias que desarrolla una empresa¹⁹¹, se da una diversidad de eventos y sucesos que obligan a llevar documentos que permitan informar, controlar y explicar cada una de las actividades realizadas. Es evidente que todos estos documentos que se encuentran involucrados en la actividad desarrollada por el contribuyente no se encuentran reguladas ni exigidas a ser llevados, tampoco existe norma legal que establezca los procedimientos en su teneduría, sin embargo y es incuestionable que dicha documentación permite y facilita, la emisión de los documentos y comprobantes de pago así como su anotación en el registro y libros contables respecto a cada una de los acontecimientos que se vayan realizando.

En tal razón cuando un contribuyente se encuentra fiscalizado por la Administración Tributaria, solo limitan exhibir y/o presentar información de documentación regulada por las normas tributarias, tales como comprobantes de pago, libros y registros contables y declaraciones juradas, sin embargo esté no facilita información interna, tales como notas de ventas, solicitud de pedidos, ordenes de compra, vales de consumo, ordenes de salida de almacenes y diversa documentación que pudiese utilizar el contribuyente, como consecuencia del negado de información, limita al auditor en los procedimientos y criterios que debe seguirle el fiscalizador ya que no podrá informarse correctamente de los hechos realizados en el nacimiento de la obligación Tributaria ni tendrá herramienta de análisis para determinar correctamente la Base Imponible y la determinación del impuesto que corresponde al contribuyente.

¹⁹¹ Se define a la empresa como la unidad económica autónoma organizada para combinar un conjunto de "factores de producción" con vista a la producción de bienes y servicios para el mercado. Diccionario Económico y financiero Autor Bernard – JC Colli pág 586.

La norma legal permite a la Administración tributaria solicitar la documentación complementaria que permita explicar de cómo se dio o realizó el hecho generados del Tributo, de haber sido identificada, cuantificar y establecer que tributo corresponde

También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

Al considerar la Administración Tributaria, que la información solicitada, no corresponde documentos y libros contables, y que los referidos documentos no se encuentran regulados por las normas legales, se hace necesario que la Administración al solicitar la referida información, debiendo otorgar un plazo mayor a tres días hábiles, a fin de que se trabaje y cumpla con lo solicitado.

De acuerdo a con lo dispuesto en el numeral 1), la Administración Tributaria, no sólo está facultada a solicitar los libros y/o registros contables, sino a su vez cualquier otra documentación que esté relacionada a generar las obligaciones tributarias. Como se observa dicha facultad es bastante amplia, y lo que pretende en estricto es que los obligados tributarios pongan a disposición de la Administración los registros contables y demás justificantes como bien podrían ser las ordenes de compra, pedidos de insumos, ingresos de bienes, pedidos de despacho, vouchers diversos, entre otros, que sean justificantes concernientes a la actividad empresarial.

Con respecto al tema de los plazos, estos son de singular importancia tanto para la administración tributaria como para los propios contribuyentes, en virtud de que de no cumplir adecuadamente con el procedimiento estipulado para ello, lo actuado podría devenir en nulo.

Jurisprudencia

La Resolución del Tribunal Fiscal (RTF N° 498-2-99), sentó posición que con respecto al requerimiento por parte de la Administración en la presentación de informes, y demás análisis, el plazo para su presentación no podrá ser menor a tres días hábiles, de lo contrario el Requerimiento deviene en nulo.

La Resolución del Tribunal Fiscal (RTF N° 124-5-2002), concluyó que el procedimiento de fiscalización deviene en nulo, así como todo lo actuado con posterioridad, cuando en el requerimiento mediante el cual se inició la fiscalización otorgó un plazo inferior al estipulado en el CT para reportar la información requerida.

Es importante indicar, el hecho de que si bien la norma no ha establecido plazos que tienen los deudores tributarios para la presentación de libros y/o registros contables y documentación sustentatoria adicional; es imprescindible que estos plazos obren necesariamente en el “Requerimiento de información”, a fin de poner en conocimiento al deudor tributario de manera certera, del plazo del que dispone para cumplir con la presentación de la documentación.

Así mismo es relevante informar que la facultad con que cuenta la Administración Tributaria, con respecto al hecho de requerir libros y/o registros entre otros, no debe extenderse a la exhibición de declaraciones presentadas en su oportunidad por el deudor tributario ante dicho órgano, en tanto se entiende que la misma, obra por cierto en poder de la Administración.

- **Registros contables mediante sistemas electrónicos**

Numeral 2,

“En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:

- a. Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.*

En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.

- b. Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero.*

- c. *El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.*

La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral”.

Existen contribuyentes que registran sus operaciones contables a través de la utilización de sistemas de procesamiento electrónicos y/o de microarchivos, con el propósito de optimizar sus recursos; es por ello que la Administración Tributaria incorpora dentro de sus facultades discrecionales, la posibilidad de requerir dicha información, para controlar de manera adecuada el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Cabe indicar que con respecto al cumplimiento de los plazos para su presentación, de manera particular, la norma no ha previsto dicho supuesto; sin embargo estos han de sujetarse a lo establecido en el numeral 1 del artículo 62º, ya comentado en acápite anterior.

- **Requerimiento de información a terceros**

Numeral 3,

“Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero”.

Una de las principales fuentes de información en todos los procesos de fiscalización, se obtiene a través de lo que suministran los terceros, es en virtud a esa información en que muchas veces la Administración Tributaria obtiene información relevante de determinar mayor obligación tributaria ó validar lo que en principio el contribuyente a registrado. Las acciones de actuación con que la Administración desarrolla esta proceso para la obtención de información es la que se efectúa con los denominados “Cruces de Información” del cual abordaremos más adelante en este mis capítulo.

- **Comparecencia**

Numeral 4,

“Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios. La citación deberá contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos”.

La comparecencia, es un mecanismo mediante el cual la Administración Tributaria requiere al deudor tributario, para que se apersona a la sede de la Administración del cual corresponde su directorio, para que rinda su manifestación sobre los hechos determinantes que involucren obligaciones tributarias. Cabe indicar que estas manifestaciones obtenidas durante el procedimiento de fiscalización que se rindan ante la Administración serán valoradas por el órgano encargado de resolver, conjuntamente con los medios de prueba que puedan actuarse en el Procedimiento Contencioso Tributario¹⁹².

- **Información a las empresas del sistema financiero**

Numeral 10,

“Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:

- a. Operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez.*

¹⁹² Los únicos medios de prueba que pueden actuarse en el Procedimiento Contencioso-Tributario, son los documentos, la pericia y la inspección. (Artículo 125^a del CT).

- b. Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazos y condiciones que señale la Administración Tributaria”.*

Son las Empresas del Sistema Financiero, las que en gran medida suministran información a la Administración Tributaria. Sin embargo para que esta sea debidamente suministrada debe de ser requerida por el Juez, ya que este tipo de información constituye reserva tributaria¹⁹³, razón por la cual debe necesariamente seguir los mecanismos adecuados.

Hoy en día las entidades financieras son principal fuente de información para optimizar las acciones de fiscalización, y que a pesar de que en nuestro país recae el derecho constitucional a la “reserva de la información”, la Administración Tributaria efectúa arduas tareas con el propósito de lograr suministrar información adecuada al Juez, para que este pueda autorizar la exhibición de los documentos que involucren la determinación de la obligación tributaria.

- **Requerimiento a entidades públicas y/o privadas**

Numeral 12,

“Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad. Las entidades a las que hace referencia el párrafo anterior, están obligadas a proporcionar la información requerida en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca.

La información obtenida por la Administración Tributaria no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad del funcionario responsable”

Cabe señalar que otro de los mecanismos importantes con que la Administración Tributaria hoy en día cuenta, para desarrollar sus acciones de fiscalización, son las que obtienen a través de las entidades públicas y/o privadas, en las que la Administración les ha delegado las funciones, tales como ser agentes de retención, percepción y detracción, mecanismos estos que permiten no sólo coadyuvar a una mejor recaudación, sino que a su vez constituyen principal fuente de información.

- **Información técnica y/o peritajes**

¹⁹³ Ver artículo 85ª del CT.

Numeral 13,

“Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes”.

La Administración por intermedio de esta facultad delegada, puede solicitar a técnicos especialistas en la materia, opinión específica sobre un tema en particular que involucre implicancias fiscales, como bien podría ser entre otros acudir a la Comisión Nacional de Tasaciones – CONATA, para la emisión de un informe técnico que determine los potenciales valores de mercado sobre determinados bienes que constituyen activo fijo en el contribuyente a fiscalizar.

Es importante indicar que existen RTFs, que señalan que en los casos en que la Administración Tributaria no cuente con personal especializado en la materia, para que realice el tipo de tasación específica, podrá solicitar en aplicación a la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 – LPAG; informes a entidades técnicas especialistas para dicho propósito de tasación; que para estos efectos debiese ser el CONATA .

A manera de mayor abundamiento en la RTF N° 1212-4-97194 , se precisa entre otros que cuando la Administración no está de acuerdo con los valores que verifica, no basta con acotar el mismo, pues a ello debe oponer como prueba una valuación de parte, que bien podría obtenerse de entidades externas especializadas, o en todo caso de ser pertinente del Cuerpo Técnico de Tasación del Perú.

Efectuar inspecciones en el domicilio y establecimientos

La Administración Tributaria, está facultada a efectuar las inspecciones y tomas de inventarios, dictadas por las normas pertinentes, según:

- **Tomas de inventario**

Numeral 5,

“Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos. Las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención”.

Las tomas de inventario de existencias y activos fijos, son prácticas que la Administración Tributaria efectúa con el propósito fundamental en el caso de las existencias de determinar

¹⁹⁴ Del 18 de diciembre de 1997

diferencias de inventario que involucren la determinación de ventas no declaradas o en el caso de activos fijos que estos no existan o existiendo se encuentren en desuso o no produciendo bienes para la generación de la renta y que sin embargo continúan depreciándose, generándose por consecuencia deducciones a la renta imponible de manera irregular.

Cada vez que se practiquen los inventarios el funcionario fiscalizador estará proveído de un carta de presentación en la que constará entre otros el acto que va a realizar, así como los nombres de los funcionarios que la efectuarán, para lo cual al final de las labores deberá necesariamente suscribirse un acta en la que ambas partes manifiesten su conformidad de todo lo actuado. (ver formatos de documentos en anexos N° XYZ).

Cabe señalar que la Administración Tributaria no estará obligada a comunicar previamente la toma de inventario, la que sin duda puede ser ejecutada de manera inmediata al momento de la intervención. Este hecho es de singular importancia, ya que el contribuyente al momento de la intervención deberá de facilitar al funcionario fiscalizador de los medios necesarios para que efectúe la labor. Tal hecho de practicar la toma de inventario sin cursar previo aviso al del momento de la intervención ha sido también recogido por la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF N° 318-4-2000).

- **Inspecciones en locales**

Numeral 8,

“Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte. Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial, la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte. La actuación indicada será ejecutada en forma inmediata con ocasión de la intervención.

En el acto de inspección la Administración Tributaria podrá tomar declaraciones al deudor tributario, a su representante o a los terceros que se encuentren en los locales o medios de transporte inspeccionados”.

Mediante la práctica de las inspecciones, la Administración Tributaria obtiene información relevante de hechos que no podría obtener o que fluya de los documentos que en principio el contribuyente presente a al Administración. Estos hechos bien podría ser el de determinar almacenes de existencias en las instalaciones del contribuyente, los mismos que en principio no han sido declarados a la Administración, o el de determinar traslados de existencias en los

medios de transporte, cuyo sustento documentario del mismo no reúne las condiciones que establecen las normas pertinentes. Es a través de estas prácticas en que la Administración ha podido determinar instalaciones de fabricación de bienes no declarados, con la consecuente no declaración de los ingresos obtenidos.

Por la importancia y el factor sorpresa que debe conllevar esta práctica, es que se debe de realizar sin aviso previo, es decir se debe de realizar necesariamente en el mismo momento de la intervención y más aún de encontrarse cerrados será necesario la autorización judicial que corresponda.

Inmovilizar e Incautar documentación

La Administración Tributaria, podrá cuando el caso así lo amerite a practicar la inmovilización y/o incautación de documentos, según:

- **Inmovilización**

Numeral 6,

“Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, por un período no mayor de cinco (5) días hábiles, prorrogables por otro igual. Tratándose de la SUNAT, el plazo de inmovilización será de diez (10) días hábiles, prorrogables por un plazo igual. Mediante Resolución de Superintendencia la prórroga podrá otorgarse por un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles. La Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido inmovilizado”.

La inmovilización involucra que toda la documentación que el funcionario fiscalizador ha estimado por conveniente contar, queda resguardada en las instalaciones del contribuyente, para lo cual se deberá de implementar las medidas de seguridad necesarias para evitar que ésta información sea manipulada o retirada ante la ausencia del funcionario. Para ello el funcionario fiscalizador deberá de utilizar precintos de seguridad que coadyuven a garantizar que la información quedará tal cual el funcionario ha dispuesto.

Para la práctica de la inmovilización el funcionario deberá de detallar en el acta respectiva, de manera pormenorizada cada uno de los documentos que está inmovilizando, inclusive a manera de brindar mayor seguridad tanto para el administrado como a la propia administración deberá de foliar cada uno de los documentos. El acta deberá de

necesariamente estar firmado por el funcionario fiscalizador y un responsable del contribuyente.

Toda la información que se obtenga como consecuencia de lo inmovilizado, debe de ser gestionado en las mismas oficinas del contribuyente, es decir la documentación siempre quedará dentro de las instalaciones del contribuyente.

- **Incautación**

Numeral 7,

“Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco (45) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles. La Administración Tributaria procederá a la incautación previa autorización judicial. Para tal efecto, la solicitud de la Administración será motivada y deberá ser resuelta por cualquier Juez Especializado en lo Penal, en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte. La Administración Tributaria a solicitud del administrado deberá proporcionar copias simples, autenticadas por Fedatario, de la documentación incautada que éste indique, en tanto ésta no haya sido puesta a disposición del Ministerio Público. Asimismo, la Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido incautado. Al término de los cuarenta y cinco (45) días hábiles o al vencimiento de la prórroga, se procederá a la devolución de lo incautado con excepción de aquella documentación que hubiera sido incluida en la denuncia formulada dentro de los mismos plazos antes mencionados. Tratándose de bienes, al término del plazo o al vencimiento de la prórroga a que se refiere el párrafo anterior, la Administración Tributaria comunicará al deudor tributario a fin de que proceda a recogerlos en el plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la comunicación antes mencionada, bajo apercibimiento de que los bienes incautados caigan en abandono. Transcurrido el mencionado plazo; el abandono se producirá sin el requisito previo de emisión de resolución administrativa alguna. Será de aplicación, en lo pertinente, las reglas referidas al abandono contenidas en el Artículo

En el caso de libros, archivos, documentos, registros en general y soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, si el interesado no se apersona para efectuar el retiro respectivo, la Administración Tributaria conservará la documentación durante el plazo de prescripción de los tributos. Transcurrido éste podrá proceder a la destrucción de dichos documentos”.

La incautación de los documentos a diferencia de la inmovilización, implica que la información documentaria se traslada desde las instalaciones del contribuyente hacia la sede de la Administración Tributaria. La necesidad de emitir un acta, en la que se consigne entre otros, todos los documentos que son sujetos de incautación, son los mismos que para lo señalado en la inmovilización.

Con respecto a los plazos que se indican en que la Administración Tributaria mantendrá la documentación pertinente, son de singular importancia en tanto que vencidos los mismos, la Administración Tributaria está obligada a devolverlos. La Resolución del Tribunal Fiscal (RTF N° 25-1-99), ha señalado que transcurridos los plazos de posesión de la documentación, la Administración deberá de devolverla, incluso si hubiera en trámite un proceso por defraudación tributaria.

En el proceso de fiscalización, el auditor determina que se le exhibe solo parte de la información solicitada, haciendo dudar de la veracidad en los importes anotados en la contabilidad e importes declarados por el contribuyente ante la Administración Tributaria.

Del análisis de los documentos exhibidos en la fiscalización, el auditor establece que no se cuenta con toda la documentación que determina el hecho generador, en tal sentido permite presumir la existencia de evasión tributaria.

Es acá donde la Administración Tributaria fundamenta mediante un informe la solicitud de incautar los libros y documentos contables ante el Juez Especializado en lo Penal, incautación que comprende a libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no mayor a cuarenta y cinco (45) días hábiles, los cuales pueden ser prorrogables por quince (15) días hábiles.

Una vez otorgado el derecho de efectuar la incautación, la Administración Tributaria informa mediante instrumentos o documentos los cuales pueden ser Requerimientos, comunica al contribuyente, respecto a la incautación de documentación e información contable que permita establecer el hecho generador del nacimiento de la obligación tributaria.

Para tal efecto y ha fin de presentar a las personas encargadas de realizar la incautación, la Administración Tributaria informa al contribuyente mediante Requerimiento y Carta de presentación de los auditores y representantes de la Administración Tributaria encargados de participar en la incautación, para lo cual deberán dejar constancia de sus actos mediante Actas, que es aquel documento en el cual se detallara y se deja constancia de cada uno de los bienes incautados, debiendo ser estos custodiados para lo cual la Administración Tributaria dispondrá de lo necesario para su cuidado.

En la práctica muchas veces suele ocurrir que la documentación incautada suele ser diversa, haciendo tediosa la verificación así como corroborar si estos forman parte de la base imponible a fin de establecer el tributo resultante.

Cuando la revisión de la documentación incautada, es diversa y es pausada y consta de gran cantidad de documentos a analizar, la Administración tributaria en facultad que le permite el Código Tributario, mediante un informe técnico, solicita ante el Juez una prórroga por 15 días hábiles

Muchos de los casos relacionados al presente numeral, estima que los documentos incautación podrían formar parte de los expedientes que se remiten al Ministerio Público, por consiguiente, cuando la Administración Tributaria presume que el contribuyente se encuentra incurso en delitos de defraudación tributaria, entonces, se podrá proporcionar al contribuyente fotocopia simple y/o fedateada cuando así esta la solicite.

Este tramite en solicitud, si bien no se encuentra regulado en el TUPA-2005-SUNAT, aprobado mediante D.S. 012-2005-EF, respecto a que procedimiento que debe seguir el contribuyente para contar con las fotocopias de lo incautado, es prudente hacer constar la solicitud mediante un escrito cursado a las oficinas de la Administración tributaria invocando el derecho legal, que le ampara el Código Tributario.

Culminada la fecha de 45 día o el plazo de ampliación en la incautación de la documentación, la Administración procederá a devolver los documentos incautados, salvo de aquellos que formen parte o se encuentren incluidas en la denuncia penal formulada por defraudación Tributaria.

Jurisprudencia

RTF 02320-5-2003 30/04/2003

La recurrente sostiene que los Valores emitidos por la Administración Tributaria son nulas por violación al debido proceso, ya que:

La Administración Tributaria incurrió en abuso de autoridad al llevar a cabo el acto de incautación, toda vez que procedió a incautar documentos sin autorización.

Sin embargo la Administración considero que, teniendo en cuenta el reiterado incumplimiento en la presentación de la documentación solicitada, el sucesivo pedido de prorroga y la inconsistencia de la información proporcionada, se presumió la existencia de evasión tributaria , y en aplicación con lo dispuesto por el numeral 7 del Art. 62° se procedió a la incautación de la documentación previa autorización judicial, en los locales que forman la empresa..”

El Tribunal Fiscal Resuelve;

De los PPTT se aprecia que la recurrente en reiteradas oportunidades solicitó prorroga, no obstante al haberse agotado dichas prorrogas, la recurrente no cumplió con presentar la información y/o documentación solicitada.

Teniendo en consideración lo expuestos es procedente lo actuado por la Administración Tributaria.

Fases o procesos que se siguen en unas incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza.

Fase 1

- 1) Área de selección del contribuyente a fiscalizar: De acuerdo a criterios que la Administración Tributaria considere pertinente, seleccionara al contribuyente que debe ser fiscalizado
- 2) Remisión al área de fiscalización; Dicho órgano será la encargada de efectuar la fiscalización, de acuerdo a procesos establecidos por la administración
- 3) Asignación del Auditor: Es común que muchas de los contribuyentes recepcionen como primer documento la “carta de Presentación”, documento donde se indica y se señala al auditor encargado de la auditoria tributaria.

Fase 2

- 1) El auditor en el proceso de verificación, toma conocimiento de la existencia de documentos contables que no se encuentran anotados en la contabilidad o que estando anotados no se encuentran debidamente acreditados con la actividad propia del negocio ya que su contenido hace presumir al auditor la existencia de evasión tributaria y en muchos casos el delito tributario.

2) Para tal efecto el auditor recoge la mayor información que podría servirle en la elaboración de un informe, el mismo que debe sustentar que el referido contribuyente no registra toda la documentación en sus libros contables o que estando anotados estos no reflejan la realidad en su obligación Tributaria. Dicho documento deberá ser remitido al Juez a fin de que este evaluara los motivos argumentados por la Administración Tributaria y si estos son suficientes para otorgarle la solicitada autorización de incautación.

3) De estar debidamente fundamentado el juez resolverá mediante resolución judicial, la autorización de la incautación hasta por 45 días hábiles.

Fase 3.

1) La Administración Tributaria, contando con la autorización judicial, en el momento de realizar la incautación, deberá emitir un documento al contribuyente, informando de la incautación a realizar, deberá también presentar a las personas de la administración que llevaran a cabo dicho acto, es necesario señalar que si bien es cierto que el contribuyente declara un domicilio fiscal a la Administración Tributaria, esto no impide para que la referida incautación se realice simultáneamente en sus diversos establecimientos ya que es posible que en dichos lugares también se este manejando documentación que puede incidir en una mayor determinación obligación tributaria así como un mayor pago de impuesto

2) Una vez iniciado la incautación, los encargado de recabar la documentación, anotaran en un documento llamado "Acta", el detalle de los bienes incautados, debiendo identificarlos, cuantificarlos y describirlos a fin de tener un control exacto de los bienes incautados.

3) Una vez culminada la ubicación, conteo y anotación de los documentos incautados, el Acta, redactado por el auditor tributario será presentado al contribuyente para que este verifique y admita que los bienes descritos son los debidamente incautados.

4) La Administración velara por el cuidado de los referidos documentos, responsabilizándose por el maltrato o deterioro de los referidos bienes así como de su custodia. En esta etapa el auditor fiscal relevara la mayor información contenida en los documentos incautados, debiendo ser estos confrontados y corroborados con lo consignado en su contabilidad, en caso de encontrar diferencias que llevarían a una evasión tributaria y además a ello si los documentos son elementos prueba, de una posible defraudación tributaria por conductas ilícitas enmarcada en la Ley Penal Tributaria, los expedientes incautados serán remitidos al poder judicial a fin de que sean estos los elementos que determinen el dolo, falta grave o cualquier otra modalidad en la que se encuentre incurso el contribuyente.

5) De ser insuficiente el plazo de 45 días, la Administración Tributaria mediante escrito fundamentado pondrá solicitar una prórroga de hasta 15 día mas, a fin de culminar su labor. Trascurrido el plazo otorgado y si los referidos documentos no fueron derivados al Ministerio Público, la Administración Tributaria comunicara mediante un documento al contribuyente, a fin de que esté sirva recoger en un plazo de 10 días la documentación que le fuera incautada.

Requerir el auxilio de la fuerza pública

La Administración Tributaria, podrá solicitar la intervención de la fuerza pública cuando los funcionarios fiscalizadores lo estimen por conveniente

- **Fuerza Pública**

- **Numeral 9,**

- *“Requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones, que será prestado de inmediato bajo responsabilidad”.*

La Administración Tributaria, está facultada para requerir por intermedio de los funcionarios responsables (ver formato en XYZIII), el auxilio inmediato de la fuerza pública, dentro del proceso de verificación y/o fiscalización que lo amerite.

Dicho requerimiento se efectuará cuando la Administración se encuentre ante actos que obstaculicen la labor de fiscalización, como bien podría ser cuando el deudor tributario ofrezca resistencia a la actuación, quienes pretendan entre otros en dilatar, entorpecer o impedir las mismas.

Investigar y Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Con el propósito de comprobar que los deudores tributarios cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias, se le ha atribuido a la Administración Tributaria las siguientes funciones que se indican:

- **Investigación de hechos**

- **Numeral 11,**

- *“Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor”.*

La Administración Tributaria, como se comento al inicio de este capítulo, cumple entre otros la función investigadora, la que involucra entre otros la determinación de infracción tributaria, recopilando los medios de prueba necesarios para imputársela al infractor de los mismos. Cabe indicar que el CT distingue entre las actividades de inspección e investigación, inclusive entre fiscalización y labor investigadora¹⁹⁵; por ejemplo en el caso Argentino, en la práctica lo utilizan indistintamente haciendo referencia a las tareas verificadoras a cargo de la Administración Tributaria, con el objetivo de controlar la condición tributaria del sujeto pasivo.

Es importante precisar que cuando la Administración Tributaria determine algún incumplimiento, y antes de sancionar administrativamente, deberá de conceder oportunidad al supuesto infractor de desvirtuar la comisión de la infracción de ser el caso; para ello el contribuyente deberá de presentar las pruebas y documentos correspondientes, en los plazos establecidos en 1 A), para que luego la Administración proceda a efectuar o no efectuar la pasible sanción.

- **Erradicar la evasión**

Numeral 14,

“Dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria”

Como se observa, la facultad que se indica engloba una misión general de toda Administración Tributaria, y que por cierto la nuestra no es ajena a esta realidad, razón por la cual todas las acciones de la administración buscan en principio un gran objetivo, el cual es el de lograr el correcto cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Un claro ejemplo de todo ello, son las continuas acciones que la Administración implementa con el afán de minimizar la evasión tributaria, teniendo entre otros la reciente creación de la denominada “bancaización”¹⁹⁶.

- **Ejecución de sanciones**

Numeral 17,

“Colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca”.

¹⁹⁵ Señalado en la obra de Villegas, Héctor “Cursos de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma.

¹⁹⁶ Ley N° 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. D.S. N° 047-2004-EF Reglamento de la indicada Ley.

La Administración Tributaria, dentro de sus acciones de fiscalización y con el propósito de coadyuvar al fiel cumplimiento de la misma, entre otros y de manera complementarias a sus funciones principales, también está facultada entre otros a colocar sellos y carteles.

- **Supervisar el cumplimiento de obligaciones**

Numeral 19,

“Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video. La información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de esta facultad no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad”.

Con el propósito de recabar el mayor número de evidencias, que permitan la adecuada determinación de las obligaciones tributarias, la Administración podrá realizar grabaciones de video. Para ello se deberá de tener el sumo cuidado de no permitir que la información sea utilizada o divulgada a terceros; ya que todo lo contenido es de exclusiva información para ser empleada estrictamente con el contribuyente que se está fiscalizando.

Evaluar y autorizar documentación

- **Evaluación de solicitudes**

Numeral 15,

“Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario”.

- **Autorización de libros**

Numeral 16,

“La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios. El procedimiento para su autorización serán establecidos por la SUNAT mediante

Resolución de Superintendencia. A tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados. Asimismo la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados en el primer párrafo, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones”.

La administración tributaria con el propósito de fortalecer las acciones de control, implementa mecanismos que coadyuven al cumplimiento de tales fines, tal es así que entre otros dicta normas que regulen el adecuado registro de los libros que guardan vinculación tributaria.¹⁹⁷

Exigir la designación de representantes

- **Designación de representantes**

Numeral 18,

“Exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos (2) representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Los deudores tributarios que sean personas naturales podrán tener acceso directo a la información a la que se refiere el párrafo anterior. La información a que se refiere este inciso no comprende secretos industriales, diseños industriales, modelos de utilidad, patentes de invención y cualquier otro elemento de la propiedad industrial protegidos por la ley de la materia. Tampoco comprende información confidencial relacionada con procesos de producción y/o comercialización.

La Administración Tributaria, al facilitar el acceso a la información a que se refiere este numeral no podrá identificar la razón o denominación social ni el RUC, de ser el caso, que corresponde al tercero comparable. La designación de los representantes o la comunicación de la persona natural que tendrá acceso directo a la información a que se refiere este numeral, deberá hacerse obligatoriamente por escrito ante la Administración Tributaria. Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural tendrán un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, contados desde la fecha de presentación del

¹⁹⁷ Ver Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT del 24 de noviembre de 2001

escrito al que se refiere el párrafo anterior, para efectuar la revisión de la información. Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

La reforma tributaria aplicada en nuestro país en el año 2003, incorporó cambios importantes entre otros en la legislación del impuesto a la renta, uno de esos cambios de relevancia fue la adecuación de los llamados “precios de transferencia”¹⁹⁸. Para ello en lo que compete a la obtención de la información que podría ser utilizada como comparable, el Código Tributario, incorporó los supuestos en que estos podrían ser aplicables tal como se señala en el numeral 18, el cual aborda acerca del cuidado de la información, así como la manera de una adecuada administración del mismo.

“Para conceder los plazos establecidos en este artículo, la Administración tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de las mismas.

Ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios”

Nuestro actual Código Tributario, obliga a toda entidad a brindar información de índole tributario a la Administración, cuando esta así lo requiera para el cumplimiento de sus fines.

En la Legislación Internacional,

En Argentina, tenemos que las normas pertinentes, facultan a las Administración Tributaria, determinadas acciones con el afán de poder optimizar los procedimientos de fiscalización; para ello les proveen de ciertas facultades,¹⁹⁹ como lo son el de exigir que lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones, suministro de informes, la presentación de comprobantes y justificantes, inspección de libros y comprobantes, auxilio de la fuerza pública entre otros.

En España por ejemplo a través de su Reglamento General de la Inspección de los Tributos²⁰⁰, se faculta a la Administración entre otros, a exigir a sus contribuyentes a poner la documentación a disposición de la inspección; es así que acorde con el artículo 45° del Código de Comercio Español²⁰¹, que se deben conservar la contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentación y demás justificantes concernientes a su

¹⁹⁸ Aquellos que utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a

¹⁹⁹ Ley de Procedimiento Tributario aprobado por ley 11.683

²⁰⁰ Aprobado por Real Decreto N° 939/1986

²⁰¹ Aprobado por Real Decreto N° 1784/1996

actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la Empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos.

En México, se tiene normado que la administración está facultada para solicitar a los contribuyentes, entre otros, la exhibición, documentos o papeles que tengan relación con la inspección, estableciendo lo plazos de su presentación²⁰².

2. Tipos de Actuación

2.1. Aspectos Generales

La Administración Tributaria para poder ejercer de manera más efectiva sus procedimientos de verificación, los realiza a través de diversos tipos de actuación, los cuales de manera general consisten esencialmente en una actividad de “comprobación”, que se orienta a obtener la real situación del contribuyente.

Sin duda alguna que estas actuaciones, son las que tienen mayor impacto en los contribuyentes, debido que mediante ellas se logran determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Nuestras normas domésticas, no regulan un procedimiento de fiscalización, ni menos abordan temas referidos a los tipos de actuación que ésta realiza, creemos que esto debe corregirse en tanto consideramos de singular interés que los administrados conozcan cuales son de manera precisa las actuaciones que la administración realiza y que se busca y persigue mediante cada una de ellas. Todo ello con el propósito de que los administrados sepan de manera correcta cuales son sus obligaciones y deberes frente a determinados actos, así como los términos de duración de cada una de ellos, hecho que por lo comentado anteriormente, no está normado en nuestro país; sin embargo insistimos que pronto es necesario su regulación.

En Legislación internacional,

Tenemos una clara muestra de ello, como es el caso Español en su Reglamento General de la Inspección de los Tributos²⁰³.

2.2. De las actuaciones:

El cumplimiento de las obligaciones tributarias se encuentra debidamente planificada siendo los métodos de selección debidamente merituada por el Órgano Administrador que responde en muchas oportunidades a la selección por métodos debidamente discrecionales.

²⁰² Ver el Código Fiscal de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1981 que emana del artículo 31° fracción IV de la Constitución Política.

²⁰³ Aprobado por Real Decreto N° 939/1986 del 25 de abril.

**Comentario del Tribunal Constitucional mediante expediente 327-2001-AA/TC
27/09/2001**

(...) El procedimiento de fiscalización que realiza la Administración tributaria se basa en la facultad de fiscalización con la cual esta cuenta, a efectos de velar el cumplimiento y por lo tanto la obligación tributaria sustancial como de las obligaciones formales a cargo del deudor tributario, para lo cual puede realizar actos de inspección, investigación y verificación del cumplimiento de las obligaciones mencionadas.

En cuanto al ejercicio de la facultad de fiscalización, el Art. 62° del Código Tributario, establece que esta se realiza en forma discrecional, lo que significa que la Administración tributaria “Actúa con amplias facultades de investigación y fiscalización.

Debe precisarse que la discrecionalidad no significa arbitrariedad pues en estos actos la Administración Administrativa se encuentra sujeta al derecho es decir al derecho consagrado por la constitución a favor del deudor tributario tales como el derecho a la reserva tributaria, el secreto bancario y el respecto a los derechos fundamentales a la persona los que pueden ser, la inviolabilidad del domicilio, comunicaciones, secreto profesional , derecho de propiedad, derecho del debido proceso y el segundo grupo los derechos que establece el Código Tributario a favor del los administrados, tales como derecho a formular consultas, el derecho de contar con asesoramiento entre otros...

Debemos considerar que la planificación en la fiscalización no sirve sólo a los fines de una debida organización, sino también permite la seguridad de que los administrados sean seleccionados en orden a los criterios seguidos para decidir a quienes se les debe fiscalizar.

A manera explicativa, y con carácter general, a nuestro criterio, podemos distinguir, que la Administración Tributaria – SUNAT, práctica los tipos de actuación a través el siguiente accionar:

- 2.2.1. De verificación
- 2.2.2. De fiscalización
- 2.2.3. De obtención de información

2.2.1. Actuaciones de Verificación

Es mediante estas actuaciones en que la Administración Tributaria comprueba el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, en donde el alcance del mismo está limitado a determinadas acciones específicas de comprobación.

Se verifican para ello, sólo algunos tributos, y en algunas oportunidades inclusive son acciones rápidas de verificación, que no involucran necesariamente la comprobación de un tributo, sino de

determinados comportamientos que garanticen el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Entrega de comprobantes de pago, emisión de guías de remisión, (control móvil)

2.2.2. Actuaciones de Fiscalización

En estas actuaciones el alcance de comprobación es mayor que el de una verificación, se pretende determinar la totalidad de la situación tributaria del contribuyente, comprobando en su mayoría de casos la totalidad de los tributos a que se encuentra afecto al mismo.

Es importante indicar, que en algunos casos estas actuaciones se extienden por plazos que en mas de una vez superan los 12 meses, y ante la falta de regulación de los términos del plazo de una fiscalización, estas acciones toman plazos superiores al año. Es por ello que los contribuyentes deben conocer a detalle el alcance de las actuaciones de Fiscalización, razón por la cual se debe de normar estos procedimientos.

Somos del pensar, que de las intervenciones realizadas por la Administración Tributaria a diversos contribuyentes, esta considera, entre otros, los siguientes actos :

En casos particulares:

Agrupar a contribuyentes que por la importancia y relevante de la información que cuenta, se presume la evidencia de situaciones no muy comunes, y hacen presumir que los actos del deudor tributario están orientadas a la evasión de los impuestos que corresponden

Pueden contener a este grupo de contribuyentes aquellos denunciados por terceros o que están incurso en posible delito de defraudación tributaria y que por los volúmenes de unidades e importe en soles, estarían evadiendo fuertes sumas al fisco.

En casos comunes:

Acá se considera aquellos contribuyentes que de acuerdo a ciertas variables discretionales que utiliza la Administración tributaria, son seleccionados por su importancia en posibles evasiones de recaudación tributaria.

Es decir que es normal que un contribuyente sea seleccionado utilizando variables de su declaración esto va de acuerdo a su comportamiento estadístico, ejemplos como: ...sus volúmenes de ventas se incrementaron?, su costo de venta es proporcional?,, es posible que su

crédito fiscal sea mayor al IGV de sus ventas por mas de 12 meses? Porque en mas de 3 ejercicios económicos sigue declarando perdidas?...

En casos de solicitar devolución:

Algunos deudores tributarios tienden a solicitar devolución de dinero Ante la Administración Tributaria, ya sea por pagos en exceso o indebido, o aplican compensaciones ya sea por exportaciones realizadas, la Administración tributaria a fin de validar y corroborar el monto que corresponde a devolver efectúa selectivamente verificaciones por variables relacionadas a tal pedido, siendo estas, sus exportaciones, su costo de venta, el correcto crédito fiscal.... Etc.

Los impuestos que regularmente se fiscalización, están relacionados generalmente al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.

2.2.3. Actuaciones de Obtención de Información

Es a través de estas actuaciones, en que la Administración Tributaria toma conocimiento de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza de determinado contribuyente, y que por cierto tengan implicancias fiscales respecto de otros contribuyentes distintos de aquél en que se obtiene la información.

Esta actuación, guarda estrecha relación y se sustenta con una de las facultades discrecionales de fiscalización, abordadas en el presente libro en el tema referido a las facultades de fiscalización en lo concerniente a requerir información a terceros, entre otros de sus libros y/o registros con hechos que determinen el impuesto, en la forma y condiciones que la Administración lo solicite²⁰⁴.

En lo que respecta a la Legislación Internacional,

España, es uno de los países que ha incorporado de manera mucha más precisa, los tipos de actuación de la Administración²⁰⁵, en donde regula los siguientes tipos de actuación de i) comprobación e investigación, ii) de obtención de información con trascendencia tributaria, iii) De valoración y iv) De informe y asesoramiento, y v) otras de realización de estudios y actuaciones de auxilio y colaboración. Fundamento esta regulación en que todos los administrados tienen derecho a ser informados del alcance de actuación de la Inspección, así como los plazos máximos de duración.

3. Obligaciones del personal Fiscalizador

²⁰⁴ Artículo 62° numeral 3) del CT

²⁰⁵ Ver Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986.

La Administración Tributaria para efectuar las acciones de fiscalización, lo hace a través de los funcionarios autorizados para tal efecto.

En nuestra actual legislación, no se aborda de manera específica las obligaciones del personal fiscalizador, sin embargo cabe indicar que en lo referente sólo al “fedatario fiscalizador” que es un tipo de funcionario de la administración, se han establecido normas que aprueban el reglamento del mismo²⁰⁶, entendiéndose como tales a *“tipo de agente fiscalizador que, siendo trabajador de la SUNAT, se encuentra autorizado por ésta para efectuar la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, en los términos previstos en el presente Decreto Supremo, en concordancia con lo establecido en el artículo 165° del Código Tributario”*

Así mismo con respecto al mismo “fedatario fiscalizador”, se definen sus funciones, los documentos que emiten, así como los procedimientos que deben seguir en la intervención como tal.

Por otro lado cabe señalar que en lo referente a los demás funcionarios que practican acciones de fiscalización, distintos al “fedatario fiscalizador” no se ha definido ni desarrollado en nuestra normativa doméstica, algo adicional. Somos del pensar que debería así como se ha hecho en los casos del fedatario; incorporar también una normativa pertinente, que aborde a detalle, cuales son las funciones y competencias de los demás funcionarios de la administración tributaria que practican acciones de fiscalización.

En la legislación internacional,

España²⁰⁷ ha incorporado en su normativa, un desarrollo importante acerca de las funciones del personal inspector, todo ello en el entendido de que los funcionarios que ocupen puestos de trabajo que supongan el desempeño de funciones propias de la Inspección de los Tributos, estarán investidos de los correspondientes derechos, prerrogativas, y consideraciones, y quedarán sujetos tanto a los deberes inherentes al ejercicio y dignidad de la función pública como a los propios de su específica condición.

El desarrollo de la comprobación e investigación se configuran como herramientas típicas y fundamentales del auditor fiscalizador.

El correcto funcionamiento en la fiscalización de los Tributos requiere de la capacidad y experiencia que posea el auditor tributario a fin de desarrollar su labor respecto a la comprobación e investigación.

²⁰⁶ Se aprueba el Reglamento del Fedatario Fiscalizador con D.S. N° 086-2003-EF, modificado por D.S. 136-2003-EF y D.S. N° 101-2004-EF.

²⁰⁷ Ver Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986.

Es Fundamental para lograr una eficacia en la fiscalización de los Tributos, la obtención de información, es decir que el cumplimiento de su función del auditor fiscalizador responde a que este disponga de suficiente información a fin de emitir un juicio. Por lo tanto el relevar la obtención de información debe fluir del obligado tributario que responde a informar por una obligación o disposición legal.

En nuestro país, el procedimiento de fiscalización se rige a lo dispuesto a las normas legales ya que una de sus funciones para la cual fue creada la Administración tributaria es que el obligado tributario pague oportuna y correctamente los impuestos que por ley le corresponde y salvaguardando así los recursos esperados por el estado. En tal razón el deudor obligado legalmente por el Art. 87°, se debe informar proporcionar información a fin de que la Administración Tributaria en virtud del Art. 62° la investigue, compruebe y valore a fin de establecer un juicio respecto al correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La Fiscalización del Tributos sujetos a control por la Administración Tributaria, debe ser realizada por funcionarios de gran capacidad intelectual y amplio criterio para discernir controversias por el cual se desempeñen en los correspondientes puestos de trabajo de la Administración tributaria.

Los funcionarios que ocupan puestos de trabajo y que tienen por función desempeñar labores de fiscalización, desde la toma de posesión a su cargo, estará investido del correspondiente derechos, prerrogativas y consideraciones y quedarán sujetos tanto a los deberes inherentes al ejercicio y dignidad de la función pública como a los propios de su específica condición.

Por lo tanto, los funcionarios de la fiscalización tributaria, en el ejercicio de las funciones de inspección, serán considerados agentes de la autoridad del fisco, a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal alcanzara a quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos para el buen desempeño de las funciones que le han sido encomendadas.

La policía nacional la encargada, la cual deberá prestar sus servicios a los funcionarios de la Administración Tributaria a su petición, brindaran el apoyo, concurso, auxilio y protección que le sean precisos. Si así no se hiciere, se deducirán las responsabilidades a que hubiere lugar.

Por lo dicho anteriormente, podemos resumir dentro de las principales funciones del personal administrador, las siguientes:

- Investigar los hechos imponibles y su consiguiente atribución al sujeto pasivo u obligado tributario.

- Consolidación de la base tributaria mediante el análisis y evaluación en sus distintos regímenes de determinación o estimación así como también la comprobación de las declaraciones y autoliquidaciones, a fin en establecer su veracidad y la correcta aplicación de las normas legales que las involucran, estableciendo el importe de la deuda tributaria que les corresponde.
- Practicar las liquidaciones o reliquidaciones del tributo que le resulta producto de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- Realizar por propia iniciativa o a solicitud de terceros cuando así se estime conveniente aquellas actuaciones verificación, comprobación, investigación y determinación, respecto a actos que generen el hecho imponible y conduzcan a la aplicación de tributos.
- Verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualquier beneficio por exoneraciones, desgravaciones o restituciones fiscales.
- Relevar información de sujetos pasivos y demás obligados tributarios sobre sus derechos y obligaciones con el deudor tributario.

4. Obligaciones del Contribuyente

Las obligaciones de los contribuyentes, están reguladas fundamentalmente de acuerdo a lo dispuesto por nuestro actual CT en su artículo 87^a.

Cabe señalar que en lo referente a las obligaciones del contribuyente relacionadas al proceso de fiscalización, estas han sido abordadas de manera indirecta, cuando hemos desarrollado las facultades de fiscalización de la administración tributaria; todo ello bajo el entendido por cierto de que al existir una facultad ejercida por la Administración Tributaria, se desprende una obligación mediata del contribuyente.

Es así que en el sentido de hacer el desarrollo más didáctico, es que hacemos referencia expresa a las facultades de fiscalización que se han abordado en el punto 1.4 del presente capítulo, y que nuestro actual CT, lo regula en su artículo 62^o

Sin embargo cabe indicar, que con la intención de mayor abundamiento en lo referente al tema en mención, es que analizaremos fundamentalmente, una de las principales obligaciones de los contribuyentes, la cual está referida el de llevar libros y registros contables²⁰⁸, y tal como se comentó anteriormente, en lo referente, a la facultad de fiscalización, estas se regulan en el

²⁰⁸ Artículo 87^o, numerales 4, 5 y 7 del CT.

artículo 62° numeral 1), al exigir entre otros, la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos.

Llevar Libros y/o registros Contables:

Nuestro actual CT, en su numeral 4) aborda el tema referido a la obligación de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

En la legislación internacional,

Argentina, cuenta como una de las principales exigencias para los contribuyentes²⁰⁹, que los mismos, lleven libros o registros de sus operaciones comerciales a fin de permitir la fiscalización. Aquellos comerciantes matriculados deberán llevar sus registraciones en libros rubricados. Esta obligación de llevar registros contables, tiene como principal objetivo individualizar las operaciones que realiza el comerciante tanto de las propias como las realizadas con terceros vinculados con la materia imponible. Sobre este mismo tema, la Jurisprudencia Argentina²¹⁰ ha sentado posición de que “las constancias contables deben complementarse con al documentación respectiva. Es por ello que se desprende que el Juez analizará y evaluará de manera particular la prueba de libros y podrá exigir otra complementaria, puesto que el magistrado goza de cierta amplitud en la valoración fáctica, de cada uno de los elementos de juicio contable estudiados”.

En México²¹¹, los contribuyentes tienen la obligación de exhibir los libros y registros que formen arte de la contabilidad, a requerimiento expreso de la Administración Tributaria, de manera inmediata al requerimiento. Al respecto es importante ver.....

5. Lugar en las actuaciones de la fiscalización

5.1. Domicilio Fiscal²¹²

Es el lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del administrado, lugar como centro principal de su actividad o donde se encuentra los bienes relacionados con los hechos que le generan las obligaciones tributarias. Comúnmente es designado por el administrado y este se fija dentro del territorio nacional, y que en principio es donde debe realizarse la fiscalización de los tributos administrados por la Administración Tributaria.

²⁰⁹ Establecido en la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11683

²¹⁰ CC. Paraná, sala II, 11/9/79. H.L.Z, 980-21-159

²¹¹ Normado en el Código Fiscal de la Federación

²¹² Regulado en el artículo 11° del CT

En algunos casos la fiscalización de los tributos, pueden efectuarse en el domicilio fiscal, caso contrario en las oficinas de la Administración Tributaria y en algunas oportunidades en el lugar donde designe el representante legal del administrado, el cual puede ser en las oficinas de su contador o en uno de sus establecimientos anexos.

Sin embargo la Administración Tributaria debe considerar que en casos especiales, de verificación común o por verificación en devoluciones, suponen exámenes de libros y documentación que guarda relación con las actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza desarrolladas por el obligado tributario, debiéndose practicarse la fiscalización en lugares u oficinas del interesado siendo este normalmente el lugar donde se halla sus libros oficiales de contabilidad, los registros auxiliares, justificantes acreditativos de las anotaciones practicadas u otros documentos concernientes a la actividad desarrollada y cuyo examen proceda

Es así También que de acuerdo a lo que disponga la Administración Tributaria, está podrá examinar en sus oficinas, determinados documentos siendo estos muy puntuales

La fiscalización Tributaria determinará el lugar donde haya de desarrollarse sus actuaciones, haciéndolo constar en el contenido del Requerimiento

Información contenida en los Requerimiento emitidos por la Administración tributaria:

“La información solicitada deberá ser exhibida y/o presentada en su domicilio fiscal en fecha .../.../... a horas, “

“La información solicitada deberá ser exhibida y/o presentada en las Oficinas de la Administración Tributaria, sito en Av. Garcilaso de la Vega xxx en fecha xxxx/xxxx/xxx a horas, quien será atendido por el Auditor Sr. XXXXXXXXXXXXX”

Nota: Requerimiento es considerado como un formato oficial en la cual la Administración Tributaria a través de las áreas de fiscalización solicita información y/o documentación a contribuyentes o terceros

La fiscalización supone una modalidad del procedimiento de gestión tributaria, el cual viene a ser un procedimiento especial normado por técnicas establecidas en los manuales de auditoria, por lo tanto las actuaciones realizadas en la fiscalización no dispone en general el procedimiento de fiscalización

Según los autores, Teresa Gómez y Carlos Folco²¹³, definen al domicilio fiscal como el asiento jurídico de la persona, el lugar donde la Ley supone que se le encontrará, a todos los efectos

²¹³ En su Libro Procedimiento Tributario.Pág. 48

legales. La Ley presupone que en el domicilio se hallará siempre la persona o un representante suyo.

En la legislación internacional,

Argentina, en su normativa doméstica²¹⁴ precisa cuáles serán los domicilios fiscales de los distintos responsables, indicando para los contribuyentes o demás responsables que se domicilien en el extranjero, y no tengan representantes en el país o no puedan establecerse el de éstos últimos, se considerará como domicilio fiscal el lugar de la República en que dichos responsables tengan su principal negocio o explotación o la principal fuente de recursos o subsidiariamente, el lugar de su última residencia.

5.2. Domicilio Procesal

Es el lugar señalado expresamente por el administrado al iniciar un procedimiento tributario.

Es de señalar en el caso que el administrado solicite devoluciones por pagos indebidos y/o en exceso puede invocar como domicilio procesal lugar distinto al domicilio fiscal.

En el segundo párrafo del artículo 104° del Código Tributario, señala que:

“Cuando el deudor tributario hubiera fijado un domicilio procesal y la forma de notificación a que se refiere el inciso a) no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal”.

Así mismo en el último párrafo del artículo 11° de la indicada norma, se indica que:

“Cuando no sea posible notificar al deudor tributario en el domicilio procesal fijado por este, la Administración realizará las notificaciones que correspondan en su domicilio fiscal.”

En tal sentido debe entenderse que el administrado al iniciar un procedimiento tributario (no contencioso), puede invocar un domicilio

²¹⁴ Ley de Procedimientos Administrativos N° 11683

distinto al fiscal, y para tal efecto, todos los actos llevados por la Administración deberán realizarse en el domicilio procesal indicado por este.

6. Inicio de la Fiscalización

El Código Tributario en su Art. 62° y 87° permite a la Administración Tributaria la facultad de ejercer la fiscalización de tributos siendo esta en forma discrecional tal como se señala en el en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

Y como se ha señalado anteriormente el ejercicio de la función fiscalizadora considera la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sobre el deudor tributario e incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

6.1. Documentos emitidos por la Administración

Los documentos con que se da inicio a la fiscalización principalmente son, la **Carta de Presentación**, mediante el cual se informa de manera clara y precisa que funcionarios estarán a cargo de la fiscalización siendo identificados a través de su nombre y apellidos, documento de identidad, código o registro de funcionario, así mismo debe señalar los datos del contribuyente y la dependencia que emite tal documento, y el **Requerimiento**, documento en el cual se consigna entre otros el periodo, tributo a fiscalizar, así como la información a requerir.

Requerimiento

La Administración Tributaria, por dispositivos legales dispone de facultad discrecionales para solicitar a los contribuyentes, deudores tributarios y terceros involucrados para que exhiban y/o presenten según corresponda, información relativa a sus obligaciones tributarias, tales como Libros y registros contables, comprobantes de pago, documentos internos relacionados a las actividades desempeñadas en la generación del hecho imponible, los mismos que de acuerdo a las técnicas contables y normas legales corresponde ser llevados. Dicha información y/o documentación deberá ser solicitada al deudor tributario o terceros mediante un documento emitido por la Administración Tributaria denominado Requerimiento.

El Requerimiento es aquel formato pre-establecido por la administración tributaria, el cual indica en forma literal la documentación solicitada a exhibir y presentar el deudor en la etapa de fiscalización.

Debe considerarse que la información y/o documentación que solicite la Administración Tributaria a través de su área de fiscalización solicite al contribuyente o terceros deberá ser únicamente a

través del formato denominado Requerimiento, este documento deberá ser emitido en original para la Administración Tributaria el cual se quedara en poder del fiscalizador tributario y copia para el contribuyente o sujeto fiscalizado

Es evidente que a lo largo de diversas fiscalizaciones practicadas por la Administración tributaria, muchos de nosotros hemos recibido el denominado "Requerimiento", sin embargo estos varían de numero ya que algunos le corresponde el N° 3610 y a otros el 3611, a simple vista nos llevaría a confusión sin embargo cada uno de ellos cumple una función.

- El Requerimiento 3610, es emitido por la Administración tributaria solo y únicamente en su inicio "aperturando" así la fiscalización, en el referido documento normalmente se solicita documentación genérica, es decir: Libros y registros contables, Comprobantes de Pago, Declaraciones pago y liquidaciones del tributo a revisar etc.
- Requerimiento 3611, iniciada ya la fiscalización y en caso de que el auditor tributario le sea necesario relevar y solicitar información adicional o información especifica a fin de desvirtuar algunas observaciones encontrada en la investigación realizada, emite el Requerimiento denominado 3611

Modelo de Requerimiento emitido por la Administración Tributaria

SUNAT	Fecha :/...../.....
3610 ó 3611	Fiscalización N°
REQUERIMIENTO N°	
NOMBRE, RAZÓN O DENOMINACIÓN SOCIAL :	
RUC:	
DOMICILIO FISCAL:	
La Administración Tributaria en uso de sus facultades le solicita exhibir o presentar de ser el caso documentación que a continuación se detalla por los periodos de:	
1.-	
2.-	
3.-	
4.-	

Firma y sello del	

Auditor Tributario

Datos de Recepción

Nombre y Apellido del Representante legal
/Cargo/ Fecha / Firma y sello del deudor
tributario

Los Requerimientos 3610 y 3611 pueden contar de varias páginas así como incluir anexos los cuales por la forma que los emite la administración tributaria carecen de uniformidad en su llenado.

Por las características que presentan los referidos requerimientos, estos cuentan con numeración pre-impresa de color rojo consignado en la parte central superior, siguiendo una numeración cuyo control corresponde a la Administración tributaria.

Los referidos documentos deben contener los datos del contribuyente o deudor tributario, siendo anotado sus nombre o razón social, el numero de identificación Tributaria – RUC, deben contar con la firma y sello de los involucrados en la fiscalización y deben contener en forma puntual y precisa que documentos o información la Administración conviene requerir.

Es de considerar que cuando la Administración tributaria reitera solicitar información a terceros los cuales ya fueron requeridos anteriormente y que esta ya fueron presentadas con anterioridad por el deudor tributario, corre el riesgo en que el proceso de revisión quede sin efecto.

Jurisprudencia

El Tribunal Constitucional mediante expediente 327-2001- AA/TC:

Las acciones de amparo que fueran presentada por la demandante contra la Administración Tributaria, para que se deje sin efecto el proceso de fiscalización, así como a las Resoluciones de Determinación y Multas emitidas como consecuencia del mismo, fueron declaradas fundadas, considerando que tal proceso fue irregular. En consecuencia, la Administración tributaria dejo sin efecto el mencionado proceso y consecuentemente las respectivas resoluciones.

Es importante recordar que de acuerdo al Art. 92° del Código tributario en uno de sus literales señala que es un derecho de los administrados el no tener que proporcionar copias de documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la administración tributaria, en tal razón la administración no puede requerir a las empresas demandantes documentos que ya fueron presentados en anterior oportunidad.

En comentario al referido fallo, en parte de su contenido señala, que en ejercicio de la facultad de fiscalización, el Art 62° del Código tributario establece que esta se realiza de manera discrecional, lo que significa que la Administración tributaria actúa con amplias facultades de investigación y fiscalización- como lo reconoce la doctrina y el derecho comparado.

Por lo tanto, debe precisarse que la discrecionalidad no significa arbitrariedad pues en estos casos la actuación de la Administración se encuentra sujeta a derecho.

Otros documentos

En el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria suele solicitar diversa documentación al contribuyente, las cuales son complementarias al que se pide a través del requerimiento, estos pueden ser esquelas, cartas, actas, oficios, entre otros.

6.2. Formas de notificación

Al inicio de la fiscalización, la Administración Tributaria notifica sus requerimientos en el domicilio fiscal declarado por le Contribuyente. Es de precisar que una vez producido la notificación el contribuyente no puede modificar el domicilio fiscal declarado, sin embargo existe la posibilidad que el administrado fije el lugar donde debe practicarse la referida fiscalización, siendo esta normalmente en las oficinas administrativas cuando son distintas al domicilio fiscal, las oficinas de su contador, cuando los servicios prestados por éste son de carácter independiente.

7. Desarrollo de la Fiscalización

En el proceso de fiscalización, el auditor tributario podrá requerir la presencia del representante legal y de personas que se encuentren comprendidas y tengan conocimiento respecto al desarrollo de la actividad económica así como del manejo y conocimiento de las partidas contables que componen cada cuenta, debiendo para tal efecto explicar las formas y los procedimientos desarrollados.

Aunque no es de práctica usual, la Administración Tributaria se debería establecer procedimientos que fijen el inicio y término de las actuaciones de cada día, así como también fijar el lugar donde se desarrollo la revisión de la documentación requerida e indicar el día y la hora para su reanudación

Es también de señalar que cuando el obligado tributario pueda alegar justa causa que le impida atender lo solicitado por la Administración tributaria en el lugar, día y hora ya señalado, este podrá solicitar una prórroga.

El otorgamiento del plazo solicitado deberá ser meritado por la Administración tributaria, y de las conclusiones que esta llegue, emitirá y notificara respuesta a lo solicitado aceptando o denegando el plazo solicitado.

La Administración Tributaria en los actos de fiscalización, presenta al auditor tributario que estará a cargo de la fiscalización así responsable de las actuaciones de que se desarrollen en dicho proceso y en una labor es normal que este lleve a cabo hasta su culminación, sin embargo es posible que este sea remplazado y por consecuencia no culmine la revisión y redacte los resultados en el requerimiento aperturado, en esos casos en sustituido o remplazado, debiendo identificar la Administración al nuevo personal que retomara la fiscalización y por consecuencia será autorizado para la redacción del cierre y sus resultados del mismo.

7.1. Duración y Horario

Duración

Las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación carecen de plazo límite o máximo.

Debe entenderse que normalmente la fiscalización realizada por la Administración tributaria debería considerar un periodo prudencial, esto es, puede durar días, semanas o meses, pero debido a que en la etapa de investigación van pareciendo nuevos elementos que hacen necesario corroborar y establecer su correcta determinación de las obligaciones tributarias, esta puede ser ampliada a uno o varios contribuyentes relacionados al fiscalizado, ya que pueden se los clientes, los proveedores, los prestamistas y otros que a criterio considere la administración tributaria

Horario

Dependiendo en donde se practique la fiscalización, estos podrán ser:

- En las Oficinas de la Administración Tributaria: Se practicara dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas considerando en todo momento que se encuentre dentro de la jornada de trabajo vigente del auditor fiscalizador.
- En el domicilio fiscal del contribuyente o locales que está señale: Se observará la jornada laboral de oficina o de la actividad que rija en los mismos, respetando las horas y los días.

7.2. Ejecución

La acción de fiscalización de la documentación requerida la misma que es exhibida y/o presentada por el deudor tributario considera la inspección, investigación, el control y el cumplimiento del deudor tributario, para tal efecto el auditor tributario ejecuta técnicas de auditoría tributaria, contrastando y validando las operaciones realizadas por el contribuyente, estableciendo así la base imponible que corresponde al tributo fiscalizado.

En tal sentido, el auditor tributario efectúa la confrontación de los importes anotados en los Libros y Registros Contables y lo consignado en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente.

El Auditor Tributario verifica y cuantifica en forma selectiva y de acuerdo a criterios internos seguidos por la Administración tributaria los importes anotados en los Libros y registros contables siendo estos verificados los importes totalizados de cada periodo, los cuales posteriormente son cotejados y corroborados por lo declarado por el deudor tributario.

Es decir, por ejemplo en casos del Impuesto general a las ventas, el auditor verifica que los referidos registros de ventas y de compras se cumpla con anotar los comprobantes de acuerdo a lo señalado por las normas legales del IGV y Reglamento de comprobantes de Pago, dichos importes son sumados y totalizados en forma selectiva, demostrando así la base imponible que corresponde al deudor tributario por un determinado periodo. Concluido el acto dicho importe es contrastado con lo declarado por el deudor tributario, conciliando y validando u observando las bases del cálculo en las ventas y compras para luego determinar el impuesto resultante.

Suelen encontrarse diferencia entre los importes registrados en sus libros contables y su declaración jurada, este hecho observado deberá ser comunicado oportunamente al contribuyente a fin de que descargue su respuesta. Vencido el plazo y si este no cumple con lo solicitado, dejara evidencia que lo observado en un primer momento se vuelve un reparo en el tributo revisado.

7.2.1. Procedimientos de Fiscalización

En virtud a lo que se expone en las diversas Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, se desprende que la Administración Tributaria práctica en sus fiscalizaciones que efectúa, entre otros los siguientes procedimientos:

- **Verificación del Registro de Venta Vs Base Imponible de IGV :**

Revisión selectiva de los importes anotados así como los montos totalizados, cuidando la verificación de las notas de crédito o débito, la culminación de la revisión se puede señalar que importes u montos no fueron debidamente sustentados

- **Verificación de los comprobantes de pago de ventas Vs Registros de Ventas y demás documentación contables:**

El procedimiento de revisión de los comprobantes de pago debe realizarse en forma selectiva, cumpliendo la discrecionalidad que disponga la Administración, en tal sentido debe verificarse la correcta emisión del comprobante de pago, esta debe cumplir con lo establecido en el reglamento de comprobantes, así mismo establecer si los importes anotados corresponden y guardan relación y razonabilidad con el precio pactado, en esta etapa es también de verificar los documentos vinculados al comprobante, es decir las guías de remisión emitidas, las notas de crédito, de débito, liquidaciones de compra y otros documentos que expliquen la razonabilidad en su emisión así como también determine y cuantifique el monto de la base imponible para el cálculo de los impuestos.

En esta etapa, el auditor tributario también debe cuidar la correcta aplicación de las normas legales en la actividad realizada, es decir la correcta aplicación del tipo de cambio, la debida anotación a la fecha de emisión, la tasa u alícuota del débito fiscal.

Cuando la Administración Tributaria establezca dudas respecto a operaciones registradas, deberá realizar procedimientos complementarios, siendo algunos de ellos, el cruce de información con terceros involucrados, análisis de la documentación interna y/o administrativa que es de uso común en la empresa, siendo estos, contratos, memos, vales, recibos de caja, vaucher contables, estados de cuenta bancaria y otras que de acuerdo a la actividad y política de la empresa, permita establecer la razonabilidad en la emisión por la venta y/o prestación de servicios.

- **Comprobación de los valores anotados en el Registro de Compra Vs Crédito Fiscal del periodo**

La revisión a los Registros de compra y de ventas, sus resultados conduce a establecer el Impuesto que corresponde al deudor tributario, ya que los referidos registros centralizan la información de los comprobantes de pago de ventas y de compras

En tal sentido el registro de Compras, permite establecer el crédito fiscal que corresponde al deudor tributario, ya que en razón de los dispositivos legales que la regulan permite reconocer el derecho de uso del crédito fiscal, importe que se restara del IGV de las ventas para así determinar el impuesto que resulta por sus operaciones comerciales en un determinado periodo.

Para ejercer el derecho de uso del crédito fiscal, las normas legales obligan que el referido registro se encuentre debidamente legalizada antes de iniciar el registro u anotación de los comprobantes de pago que otorgan el derecho de uso del crédito fiscal.

En la etapa de revisión por el auditor tributario, se verificara su debida legalización, también incluye en su revisión los comprobantes de pago anotados, cuidando que estos se encuentren comprendidos en los numerales 18° y 19° de la ley del Impuesto General a las Ventas.

- **Validar los comprobantes de Pago que otorgan el derecho de uso en el Crédito fiscal:**

Los comprobantes que otorgan derecho de uso del CF, deben reunir los requisitos que establece el reglamento de comprobantes de pago, cumpliendo las características que señala la referida norma, así como el concepto y circunstancias de su emisión.

Dentro de los tipos de comprobantes que otorgan el derecho de uso al crédito fiscal, se encuentran las facturas de compra, liquidaciones de compra, Ticket o Boleto aéreo, y otros que señale el reglamento.

En el proceso de revisión debe verificarse si los comprobantes de compra cumplen los requisitos establecidos en los numerales 18 y 19 del IGV, cuando el auditor observe que los comprobantes de pago de compra ofrezcan dudas en su emisión y/o contenido, presumiéndose la existencia de operaciones falsas a fin de favorecerse del derecho de uso del Crédito Fiscal, es necesario que la revisión considere, los procedimientos llevados en la forma de pago así como su debida acreditación documentaria y contable, tales como voucher de pago u cancelación, recibos internos de caja por los pagos realizados, estados de cuenta bancaria así como información de pago tales como cheque, reporte de transferencia, notas de cargo en cuenta bancaria, solicitud o autorización de cargo en cuenta y otros documentos que de acuerdo a la políticas internas de la empresa sean utilizados.

En la determinación de calculo de la base imponible del IGV así como forma parte de la base de calculo en el impuesto a la renta, las unidades producidas y/o adquiridas de bienes para la venta u enajenación en el periodo.

Dependiendo del tipo de contribuyente, debela meritarse la conformación y cuantificación de las unidades venidas y las que forman el saldo de existencia al final de un ejercicio económico.

En tal sentido unos de los elementos de revisión corresponde las guías de remisión emitidas y recibidas, las notas de crédito y débito, los partes de entrada y salida de almacén, las Ordenes de pedido y otros documentos que ha criterio y necesidades de la empresa sean utilizados.

Algunos contribuyentes tendrán por actividad la fabricación, distribución y/o venta de bienes, para tal efecto uno de los documentos que permitiría evidenciar el movimiento y la rotación y destino de sus unidades producidas y vendidas es el kardex y reporte de almacén de las unidades

Revisión de Partes de Ingreso y salidas del almacén en materia Prima, envases y embalajes y suministro diverso para la elaboración del bien final, siendo estos contrastados con los saldos productos finales del almacén y ventas realizadas en el ejercicio.

Documentación complementaria respecto a la necesidad de adquirir bienes, solicitar servicios para que sean estos utilizados en beneficio de la empresa para la generación de ingresos o gastos. (Contratos, oficios, memorando, circulares y otros documentos que evidencien y demuestren las coordinaciones del trabajo realizado con su cliente o proveedor por, también informar el uso o aplicación del servicio o del bien y el beneficio obtenido

- **Verificación de la información Contable anotada en sus Registro de Venta, de Compra, así como de los Libros Diario, Mayor, Caja – Bancos, y libros que las normas legales y técnicas contables lo exige**

El análisis de la información anotada en los libros contables debe ser anotada en forma evidente, oportuna, razonable y precisa, cumpliendo así con las técnicas contables que exige su llevado.

En los casos de los importes anotados en el Registro de Ventas y de Compras, deberá verificarse los asientos contables que provisional y cancela el referido acto, cuidando que estén clasificadas y divididas en sub cuentas que permitan identificarlas la lectura contable.

Estas partidas deberán centralizarse en cuentas de resultado, agrupando y consolidando los ingresos y las adquisiciones del ejercicio, cuidando los procesos de “asientos de ajustes” y de “reclasificación” llevada por el contribuyente al establecer sus resultados del ejercicio.

En la lectura de los Libros contables, debe aplicarse las técnicas y los principios de contabilidad que rigen la forma y modo de ser llevados, es así que del análisis de la información solicitada al deudor respecto a cuentas de la clase 6 y 7, permitirán determinar la composición de ingresos y de gastos del ejercicio.

- **Efectuar cruces de información con terceros**

Cuando los hechos lo ameriten y las circunstancias obliguen a dilucidar algunas observaciones, también es posible realizar el relevamiento de información con terceros, siendo entre otros:

- ✓ Con clientes y proveedores, con los que se hayan efectuado de manera directa o indirecta, las transacciones comerciales y/o realizado actividades económicas.
- ✓ Las Instituciones financieras por operaciones pasivas, tarjetas de crédito y de ser el caso con autorización del juez levantamiento del secreto bancario.
- ✓ Registros Públicos, para determinar los bienes patrimoniales del contribuyente.
- ✓ Registros Propiedad Vehicular, a fin de determinar sus unidades vehiculares, los cuales corresponderían a los bienes patrimoniales del contribuyente
- ✓ Información de Reniec respecto a la ubicación del contribuyente

- **Procedimiento de verificación de las operaciones internacionales**

Una de las acciones de fiscalización de singular importancia, que hoy en día las Administraciones Tributarias del mundo vienen desarrollando, son las referidas al control de las operaciones internacionales, esto debido a que en la actualidad las transacciones internacionales se han visto incrementadas, conllevando ello a una mayor intensificación del control de estas operaciones, ante la posibilidad de poder desplazar rentas de una jurisdicción a otras con el propósito de minimizar el pago de los impuestos.

Uno de estos mecanismos que utilizan las empresas para desplazar estos beneficios son a través de los llamados “Precios de Transferencia”²¹⁵, razón por la cual las Administraciones incorporan medidas cada vez más exigentes de control.

En el caso peruano, entendemos que al incorporar los cambios normativos referidos a los “precios de transferencia”, los cuales están vigentes desde el ejercicio 2004, debemos entender que la Administración Tributaria debe estar desarrollando los métodos y procedimientos que deben de seguirse para el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias que se originen en esta materia.

²¹⁵ Herbert Bettinger en su obra “Precios de Transferencia”, define al mismo, como todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial, contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país en donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

7.2.2. Observaciones encontradas

Como resultado de la revisión de los libros contables y demás documentación, pueden originarse diversas observaciones, las que de no ser debidamente sustentadas, podrían concluir en una mayor determinación de la obligación tributaria.

Tales observaciones, entre otras, podrían ser:

- Diferencias ddjjs y registro de ventas
- Diferencias ddjjs y registro de compras
- Comprobantes de pago de ventas no registradas
- Comprobantes de pago de ventas no declaradas
- Diferencias en las guías emitidas por ventas y los comprobantes de pago
- Diferencias entre las unidades vendidas y las producidas luego de deducir el stock de inventario
- Diferencias entre los ingresos registrados y los abonos en cuenta bancaria.
- Error de suma en la base imponible de registro de ventas
- Error en el uso del tipo de cambio
- Error en la aplicación de la alícuota del tributo
- Bienes patrimoniales no registrados ni declarados.
- Activos Fijos o unidades físicas que no generan ingresos ni rentas.
- Intereses y gastos bancarios por préstamos que no corresponde al contribuyente.
- Costo Gastos sin sustento documentario
- Error de cálculo en la determinación del REI del ejercicio.
- Error en cuentas de centralización de las cuentas de resultados.
- Error de procedimiento en el cálculo del costo de venta.
- Exceso de depreciación.
- Todo lo relacionado al 37 y 44 de la ley de renta.
- Art.18, 19 y 42 y 44 del IGV por operaciones no fehacientes.

Culminada la revisión de la documentación exhibida y agotado los procedimientos permitidos en la fiscalización, se reitera al deudor tributario, sustentar en forma contable, financiera, tributaria y legal, emitiendo así Requerimientos Específicos siendo estos el formulario 3611, estos documentos son emitidos a fin de otorgar el derecho de defensa que corresponde al contribuyente en ello tiene la posibilidad de sustentar y cuestionar las observaciones encontradas en la etapa de fiscalización.

Jurisprudencia

RTF 807-2-99 / Expediente 1034-99

El contribuyente alega que al resultado del requerimiento el auditor fiscal dejó constancia que había cumplido con exhibir la documentación solicitada, no estableciendo en su resultado la existencia de reparo alguno. Sin embargo en su informe general determinó reparos al IGV por varios periodos razón por el cual emitió las Resoluciones de Determinación.

Es de considerar que de acuerdo a los derechos establecidos en la Constitución Política del Perú, previsto en el Art. 23 del Art. 2, es de legítima defensa, el cual no puede estar constreñido al inicio del procedimiento tributario, pues no puede sujetarse a que el deudor tributario luego de finalizada su labor de fiscalización de la administración, recién tenga la posibilidad de contradecir los reparos que está efectúa, debido a que ello es contrario al ejercicio de derecho de defensa, criterio que ha sido recogido por el Art. 141° del Código tributario.

Es en tal sentido que la fiscalización implica un procedimiento que debe estar revestido de formalidades de tal modo que acredite sin duda alguna las observaciones encontradas por la administración ya que de lo contrario puede verse limitado a ofrecer pruebas pertinentes que puedan justificar su derecho,

Por lo tanto el Tribunal Fiscal resolvió, declarar LA NULIDAD de las resoluciones de determinación emitidas por la Administración Tributaria.

Cuando la administración tributaria, presume la existencia de evasión, acorde con las facultades que le han sido asignadas, podrá practicar entre otros, la inmovilización, incautación y el allanamiento y descerraje de documentación Contable y documentaria.²¹⁶

Culminado el plazo otorgado por la Administración Tributaria, para que el contribuyente, sustente las observaciones encontradas, ésta validará cada una de los descargos, para posteriormente levantar la observación o mantener la misma, conllevando en el caso de esta última a una mayor obligación tributaria respecto a cada uno de los tributos fiscalizados.

7.3. Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo deben ser claros y concisos, debe evitarse la inclusión de información excesiva e innecesaria ya que reduce significativamente la eficiencia en la fiscalización.

El auditor tributario debe ser consciente que debe primar la calidad del trabajo antes que la cantidad

²¹⁶ Ver Facultades de Fiscalización en 1.4

De acuerdo a los procedimientos establecidos en las normas de auditoría, el auditor tributario debe considerar las fases de preparación, contenido, ordenamiento y archivo de los papeles de trabajo a desarrollar.

Objetivos

Los principales objetivos de los papeles de trabajo son:

- ✓ Ayudar al auditor tributario en la conducción de la fiscalización.
- ✓ Facilita el examen a realizar y proporciona un registro de trabajo adecuado
- ✓ Sirve como documento de prueba respecto a las labores realizadas.
- ✓ Constituyen una constancia de la manera en que se efectuó la auditoria y por otro, un lugar donde quedan escritas y razonadas sus conclusiones finales.

Por lo antes expuestos se deberá claramente indicar en los papeles de trabajo:

La información contenida de los libros y/o registros contables, respecto a los impuestos que recaen en el contribuyente por la actividad económica realizada.

Que los papeles de trabajo deben de demostrar que la auditoría ha sido planeada y debidamente organizada.

Así mismo permite demostrar que se ha examinado suficiente evidencia que apoye la labor del auditor fiscal, respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias que se encuentran comprendido el contribuyente.

Marcas

Entre las principales marcas que pueden ser utilizadas en los papeles de trabajo, tenemos:

V	Cotejado con mayor auxiliar
I	Circularizado
È	Confirmado
^	Cotejado con mayor
@	Tipo de cambio utilizado
V ^o	Visto documentación
/	Inspeccionado físicamente
//	rastreo de operación

Es importante señalar que las marcas asignadas como medio de control en los papeles de trabajo se crean de acuerdo a la necesidad o medio de control que a criterio del auditor le sería de mayor utilidad.

Características

Deben ser preparados con suficiente detalle para facilitar su interpretación por quienes así lo requieran, siendo posible su uso en la instancia de reclamo de la Administración Tributaria (cuando el contribuyente no está de acuerdo por lo actuado en la etapa de fiscalización), así como en el Tribunal Fiscal (cuando el contribuyente eleve su recurso en apelación) y finalmente en la etapa contenciosa administrativa, siendo considerada esta última ante el poder judicial.

Los papeles de trabajo deben contener suficiente información que explique los procedimientos seguidos en la determinación de los tributos fiscalizados.

En tal sentido debe merituar y relevar los elementos de prueba que constituye y forman parte en la determinación de la obligación tributaria.

Estos papeles pueden constituir antecedentes por la Administración Tributaria, para posibles intervenciones futuras.

Es importante considerar que los papeles de trabajo deben ser diseñados de acuerdo a las circunstancias y necesidades en los procesos de auditoría a realizar.

Finalmente es importante indicar que los papeles de trabajo deben abordar contenidos que demuestren suficiente evidencia probatoria, para soportar y expresar los resultados obtenidos en la fiscalización, los cuales se materializan a través de la resolución de determinación, resolución de multa y de ser el caso en la orden de pago.

Debemos entender que la Administración Tributaria para un correcto control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, debería considerar papeles de trabajo que permitan desarrollar en el proceso de fiscalización acciones que demuestren y validen todo lo actuado, en tal sentido estarían como medios de control los siguientes papeles de trabajo:

- ✓ Referidos a la legalización y situación en la que se encuentran los libros y registros contables.
- ✓ Referidos al control de los formularios que corresponden a las declaraciones juradas de impuestos y medio de pagos realizados.

- ✓ Respecto a la verificación de la base imponible consignada en los registros de compras y de ventas, contrastándose con los importes declarado.
- ✓ Respecto al control de las exportaciones realizadas, a fin de establecer el límite del beneficio que permita determinar el saldo a favor materia de Beneficio a utilizar en compensación o a devolver si este es solicitado.
- ✓ Los referidos a los hallazgos encontrados que sean sustento de acotación a los impuestos fiscalizados.
- ✓ Los que permitan establecer el cálculo de las infracciones al cual se encontraría comprendido el contribuyente en el proceso de fiscalización.
- ✓ Las que contengan información respecto al cálculo y determinación de los impuestos fiscalizados.
- ✓ Los que permitan validar la información contenida en los registros contables, con los importes declarados en los estados financieros, tales como ingresos ya sea por ventas u otros conceptos, adquisiciones , stock de existencias, costo de ventas , gastos y otros rubros en el cálculo de la determinación del impuesto al que corresponda.

8. Conclusión de la Verificación y Fiscalización

Si bien es cierto que las normas que regulan los procedimientos de verificación y fiscalización en nuestro país, no señalan expresamente el momento en que efectivamente se concluye con dichos procedimientos; somos de la opinión que se debe entender concluido el mismo con la correspondiente notificación de las resoluciones de determinación, de multa y de ser el caso la orden de pago²¹⁷, esto debido a que a través de la notificación de estos documentos, es que el contribuyente tiene conocimiento expreso de los resultados de la fiscalización que le fue practicada.

En tal sentido creemos por conveniente que las normas que regulan dicho procedimiento deben de considerar expresamente el momento en que se debe entender por concluido el proceso de fiscalización.

Sin embargo en los casos en que el resultado de la fiscalización no conlleve a una mayor determinación de la obligación tributaria, la administración tributaria no emite documento alguno en el que manifieste en forma expresa la conclusión de sus actos, entendiéndose para estos casos que la culminación de la fiscalización concluye con la notificación del resultado de los requerimiento que le fueran emitidos.

²¹⁷ Ver análisis de cada una de ellas en 8.2

Sin embargo somos de la opinión de que en estos casos, al igual que lo comentado en párrafo anterior, se debe de emitir documento en donde se indique el momento en que se debe entender por concluido el proceso de fiscalización.

Cierre de requerimiento

Obtenido los resultados de la documentación solicitada en el requerimiento, el auditor tributario en presencia del contribuyente o representante legal debidamente acreditado, deberá de redactar el cierre en el reverso del requerimiento original y la copia notificada inicialmente al contribuyente, consignando en forma clara y precisa el cumplimiento o no de la información solicitada y de corresponder observar y determinar reparos a tributos fiscalizados, siendo identificado los periodos, la nueva base imponible donde adiciona los reparos encontrados, la tasa o cuantía del tributo y el calculo del impuesto que le corresponde pagar, así mismo debe identificar los motivos o conceptos del reparo su fuente u origen de la documentación para señalar de donde proviene el reparo y la base legal en la que estaría incurso el deudor tributario.

En caso que por extravío, robo, deterioro o destrucción, el contribuyente no cuente con su copia, se procederá al cierre del mismo con una fotocopia simple del Requerimiento y se dejará constancia de tal situación en el resultado del cierre

La Administración Tributaria considera que cuando se redacte el cierre del Requerimiento, este necesariamente deberá ser firmado y sellado por el deudor tributario o tercero, representante legal o cualquier persona expresa y debidamente autorizada para tal efecto.

Cuando exista negativa de recepción o la entrega no pudiera ser notificada debe dejarse constancia de tal hecho en sus resultados, procediendo a notificarse indistintamente y de acuerdo a lo previsto en el Art. 104° del Código Tributario.

Es importante que en los resultados del requerimiento el auditor fiscal deje constancia de las observaciones encontrada y que de sus resultados se determinan reparos en los tributos fiscalizados, caso contrario y que de acuerdo al citado Art. 62° del código tributario prevé que el ejercicio de la acción fiscalizadora que incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración tributaria tiene una serie de posibilidades para el mejor cumplimiento de su labor, del mismo modo puede señalar que el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera, que le permita ejercer su derecho de defensa, por lo que la labor de la administración debe ser mas clara y precisa de tal manera que el contribuyente tome conocimiento de los reparos que se le ha efectuado teniendo en cuenta que tal hecho se refleja en los resultados del requerimiento.

Jurisprudencia

- ✓ **El Tribunal fiscal mediante resolución 807-2-99** de fecha 13 de octubre de 1999, así lo considera, adicionalmente a ello expone que uno de los derechos establecidos en la constitución política del Perú, previsto en el inciso 23 del Art. 2°, es de legítima defensa el cual no puede estar constreñido al inicio del procedimiento tributario, pues no puede sujetarse al deudor tributario que luego de finalizada la labor de la Administración Tributaria, recién tenga la posibilidad de contradecir los reparos que esta efectúa, debido a que ello es contrario al derecho de defensa, criterio que es recogido en el Art. 141° del Código tributario.

- ✓ **Otras Resoluciones del Tribunal Fiscal donde se declara la nulidad de lo actuado por la Administración Tributaria:**
 - *La información no fue expresamente solicitada en el Requerimiento.: N° 4344-1-95, 593-4-96, 738-1-96,*
 - *No muestra sus resultados de las observaciones y de reparos: RTF-380-1-97, RTF 190-5-98*
 - *No haber sido solicitado expresamente el período en el Requerimiento de Fiscalización, apareciendo únicamente en los resultados del mismo, situación que vicia de nulidad su exigencia: RTF 269-3-99.*
 - *Se declara nulidad del Requerimiento y todo lo actuado por no haberse otorgado plazo: RTF 177-2-98*
 - *Se declara la nulidad del Requerimiento y de todo lo actuado porque no se consignan la fecha en la que el recurrente debía cumplir con exhibir los documentos solicitados: RTF 351-5-98*
 - *Se declara nulidad del Requerimiento y todo lo actuado al haberse otorgado un plazo menor al establecido en el Código Tributario: RTF 0802-1-2000.*

- ✓ **Requerimientos que presentan vicios formales**
 - **RTF 1642-3-96:** *Son nulas las resoluciones sustentadas en Requerimientos que incurrir en vicios tales como: haber sido emitido y cerrado en la misma fecha, con violación de lo dispuesto en el artículo 62° del Código Tributario; no indicar los datos de la persona que lo recibió, la fecha, la firma y sello de recibido; incurrir en contradicción al señalar, por un lado, "que el contribuyente sustentó las observaciones efectuadas al crédito fiscal" y por otro, que en relación a determinadas facturas "la recurrente no presentó documentación sustentatoria"*

- **RTF 380-1-97:** *Se declara nulidad del Requerimiento al no haberse consignado la firma del representante legal del recurrente y auditor.*
- **RTF 1145-1-97:** *El Requerimiento que sustenta la imposición de la multa, no consigna la fecha en que fue cerrado, ni los datos del contribuyente con su firma y sello en señal de conformidad o su negativa de hacerlo, por lo que no resulta acreditada la comisión de la infracción.*
- **RTF 273-3-1998:** *Se declara nula la Resolución de Jefatura Zonal porque que en los resultados del Requerimiento la Administración no ha dejado constancia alguna respecto a la información solicitada, ni tampoco obran las firmas de la recurrente y del auditor de la Administración, en consecuencia, no existe evidencia de la presentación o no, de dicha información*

8.1. Determinación

La determinación de la obligación tributaria puede ser sobre:

- ✓ Base cierta
- ✓ Base presunta

8.1.1. Base Cierta:

La determinación sobre base cierta, es conocido como el método Histórico o método convencional, el cual explica que la auditoría tributaria considera en su determinación información contable, documentación sustentatoria y otros que haya presentado y/o exhibido por el administrado, ya que dicho elementos permiten suponer que la información proporcionada sea confiable y que el contenido de la información contable refleja la realidad económica para determinar la cuantía del tributo que corresponde al administrado

Cuando la Administración tomando en cuenta los elementos existentes (comprobantes de pago, contratos de compra-venta, declaraciones juradas, informes, contratos de compra-venta, libros y registros contables, etc.) puede conocer directamente el hecho imponible de la obligación tributaria y la cuantía de la misma. Los elementos existentes pueden haber sido proporcionados por el propio deudor tributario, por terceros, u obtenidos directamente por la administración tributaria durante su función fiscalizadora.

Giuliani Fonrouge explica que "hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en

cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y los valores imposables"

En la determinación sobre base cierta, se considera la información relevada en los libros y registros contables, comprobantes de pago y otros documentos que permiten determinar la correcta obligación de los impuestos.

A manera de ejemplo, citamos el cálculo en la determinación respecto a algunos tributos en Base Cierta:

Impuesto general a las ventas:

✓ **Debito Fiscal**

Se considera como base imponible de cálculo la información contenida en su registro de venta, a ello se adicionan los reparos encontrados, formando así una mayor base en el cálculo del impuesto a pagar.

✓ **Crédito fiscal**

Se considera el crédito fiscal contenido en el registro de compras, a ello se le deduce el IGV en comprobantes observados, formando así un menor crédito fiscal en el periodo declarado.

Impuesto a la Renta:

✓ **Adiciones a la Renta Neta:**

Respecto a las operaciones plenamente identificadas que no fueron declaradas, estas se adicionaran a la Renta Neta del ejercicio a fin de incrementar la Renta y el impuesto que corresponde a pagar al contribuyente.

✓ **Deducciones a la Renta Neta:**

Es posible que culminado el análisis de la fiscalización se hayan encontrados algunas operaciones que no fueron deducidas por el contribuyente, estas restaran la Renta declarada por el contribuyente.

8.1.2.Base Presunta:

Cuando la Administración Tributaria no ha podido obtener los elementos necesarios para determinar la obligación sobre base cierta, se aplica la base presunta en mérito al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en un caso particular la existencia y monto de la obligación. Estos hechos y circunstancias deben guardar una

relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además, no se puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que se debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables.

Los promedios y coeficientes generales que se apliquen no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente o, por lo menos, adaptarse a las características y circunstancias del giro del negocio, según la estadística recogida en actividades de la misma naturaleza

8.2 Metodología de determinación sobre base presunta

Es necesario señalar que antes de comentar el presente tema, debemos considerar, que la Administración Tributaria a fin de establecer la correcta obligación en la determinación del Impuesto que corresponde tributar al administrado considera, adicionalmente al método histórico o convencional, ya comentado en la determinación de la base cierta en 8.1.1., emplea el método analítico o presuntivo.

8.2.1. Conceptos y características

- **Método Analítico o Presuntivo:**

Este método es aplicado por la Administración tributaria, cuando no existe información o que contando con ella, esta no sea confiable y que el administrado se encuentre en una de las causales señaladas por el Art. 64° del Código Tributario.

La configuración para la aplicación de la presunción, de acuerdo a lo señalado por el Tribunal Fiscal en su Resolución 424-4-98 debe estar conformada por dos condiciones:

- Que se este bajo un supuesto que autorice a la administración tributaria la determinación de la Obligación tributaria sobre base presunta
- El establecimiento utilizado para establecer la omisión Tributaria se adecue a lo previsto en las normas que la regulan considerando la causal y la cuantía legal.

En el método presuntivo, es necesario considerar la Admisión de las pruebas obtenidas en la etapa de fiscalización. Este aspecto es importante en los procedimientos seguidos en la determinación de presunción ya que en reiteradas jurisprudencias emitidas por el Tribunal Fiscal, establece que las presunciones solo admiten prueba en contrario respecto a la veracidad de los hechos con respecto a la causal de presunción.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 615-3-1997, señala que las normas legales permiten a la Administración Tributaria a aplicar la determinación sobre base presunta en los supuestos que establece el código Tributario, sin embargo esta presunción admite prueba en contrario. En tal sentido debemos concluir que el contribuyente, debe tener presente los procedimientos seguidos por el auditor tributario, en la determinación de su obligación tributaria.

La Notificación de las causales de presunción, debe constar en un requerimiento previo a la sustentación de los posibles reparos que le sea imputables, en este requerimiento debe constar las omisiones de ingresos por aplicación de presunciones, a fin que el deudor tributario sustente, otorgando así su derecho de defensa frente a los ingresos que se les esta atribuyendo.

Debemos entender que por la práctica seguida por la Administración, se concluye que esta ha venido aplicando los siguientes procedimientos:

- En un solo documento (Requerimiento) la Administración Tributaria pone en conocimiento las causales en la que el contribuyente ha incurrido para la aplicación de la presunción, así como la debida sustentación de reparos por omisión de ingresos producto de la presunción.
- Otro es el caso seguido por la Administración tributaria, donde primero pone en conocimiento las causales en la que el deudor tributario ha incurrido para la aplicación de las presunciones, otorgándole un plazo para efectos de que pueda sustentar y demostrar lo contrario.

Posteriormente al citado requerimiento, y en caso de no sustentar lo observado, la Administración Tributaria emite otro nuevo requerimiento, solicitando acreditar y/o susutennar los reparos por la omisión de los ingresos producto de la aplicación de las presunciones.

Frente a estos hechos el Tribunal Fiscal ha señalado en diversas resoluciones que la determinación de la base presunta requiere en primer lugar que la comprobación de una o mas causales previstas en el citado Art. 64° del código Tributario, para que posteriormente determine la deuda sobre la base presunta que corresponda.

Jurisprudencia comentada

RTF 539-2-2000.

El Tribunal señala que, dado que el requerimiento es un acto administrativo por el cual se solicita al contribuyente la exhibición de documentos e informaciones que debe ser comunicado al administrado y que debe constar en el documento escrito en el rubro de Resultados del Requerimiento, que el auditor debe consignar en forma expresa si cumplió con exhibir, presentar y/o sustentar lo solicitado.

- **Temporalidad de la Ley – Aplicación de causales del periodo de revisión.**

No es posible la aplicación de una norma legal, que no estuviera vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria.

El Tribunal Fiscal en reiteradas oportunidades se ha pronunciado respecto a la temporalidad de la Ley. RTF 1699-1-2004

En tal sentido no es posible aplicar la presunción por el método de saldos negativos en caja para el ejercicio 2001, ya que este fue creado con posterioridad a dicho periodo, entrando en vigencia desde 2004, en tal sentido en el ejercicio 2001 no existió en el código Tributario tal método

Debe considerarse que las causales y métodos de presunción aplicables serán aquellas que estuvieron vigentes en el periodo motivo de fiscalización.

- **Características de las Presunciones**

- ✓ Legalidad: Debe respetarse exactamente el procedimiento de Ley.

- ✓ Formalidad y Racionalidad:

Según lo establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 8945-5-01, establece que los reparos realizados por el auditor fiscal por compras omitidas consideró márgenes de utilidad que no se encuentran comprendidos en el Art. 42° del Código ni el 92° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así mismo, en la Resolución N° 170-2-98, el Tribunal dispone que a fin de cumplir con el cálculo para la aplicación de reparos por la base presunta, la Administración Tributaria debe considerar dos meses consecutivos o 4 alternados, pero no 6.

- ✓ Estanqueidad

El Tribunal Fiscal, en su resolución N° 9878-3-2001, considera que el artículo 65° del Código Tributario es enunciativa, por lo que es posible aplicar presunciones contenidas en otras normas legales, sin que en ningún caso éstas puedan ser creadas por la Administración Tributaria.

✓ Absorción

El Tribunal Fiscal, en su Resolución N° 764-2-2000, señala que cuando se compruebe omisiones de distinta naturaleza, estas no deben acumularse.

No es aplicable la acumulación de presunciones, debe aplicarse la que mas afecte al estado, la de mayor deuda.

8.2.2. Aplicación de los métodos de presunción

El artículo 64º del código tributario que aborda los supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta, indica que:

“La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:

1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.

2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

En atención al numeral 2) debemos comentar que de acuerdo a los últimos documentos emitidos (Requerimientos), es una práctica común establecer que la Administración Tributaria a fin de iniciar un proceso de fiscalización solicite la siguiente documentación:

Registros de Ventas y de Compras, Libros contables, tales como el Diario, Mayor, Caja-Bancos e Inventario y Balances.

Comprobantes de Pago por Ventas, guías de remisión emitidas, notas de Cargo y de Abono, así como otros documentos relacionados con ventas realizadas.

Comprobantes de Pago de Compras, guías de remisión emitidos por su proveedor, declaraciones de importación y sus liquidaciones, Notas de cargos y de Abonos relacionados a las adquisiciones así como otros documentos tales como partes de ingreso a almacén, ordenes de compra y otros que acrediten las adquisiciones realizadas.

Documentos que sustenten préstamos (en caso de préstamos con terceros).

Estados de cuenta bancaria y otros que acrediten las operaciones realizadas con el sistema financiero.

Análisis contable de partidas de conforman las cuentas 10,12,16,38,42,63,65,66 y otros que incidan en la determinación de la renta neta imponible,

Análisis contable de las partidas que conforma las cuentas de ingreso, tales como las cuentas 70, 73,74,75,76 y 77 del plan contable general

Como resultado de la evaluación por parte del auditor fiscal establece diferencias que permiten presumir que existen omisiones al pago del tributo, considerando que estas pueden ser las siguientes:

- Diferencias entre el crédito fiscal declarado y el registrado
- No exhibir documentación que acredite el crédito fiscal y/o el gasto contabilizado y por consecuencia el declarado
- Reparos al Crédito Fiscal y al gasto del ejercicio por el uso de comprobantes de pago falsos y/ no fidedignos
- Reparos al crédito fiscal por el uso y aplicación de comprobantes otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para su emisión
- Omisión en la declaración de ingresos por diferencias entre las guías de remisión emitidas por ventas o trasferencias y los correspondientes comprobantes de pago
- Omisión entre los ingresos anotados y los declarados por administrado

3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido en forma expresa a presentar y/o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo.”

4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos falsos.

La Resolución del Tribunal N° 0791-2-2004 dispone que un pasivo es falso cuando las acreencias que lo conforma es inexistente, en este caso el Tribunal considera necesario que la Administración Tributaria mediante cruces de información a terceros debe desvirtuarse la realidad de las acreencias que conforma los pasivos observados, no debiendo considerar el solo hecho el de haber omitido un aspecto formal, es decir que por falta de anotación en los registros contable, formule la causal de base presunta por el presente numeral.

“5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.”

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 0332-2-2004, la cual es de Observancia obligatoria, señala que la omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral del Art. 64 del citado Código Tributario.

Lo señalado es sin perjuicio que la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso dentro de algunas de las otras causales previstas en el citado artículo, tales como las previstas en el numeral 2 ó 4 de la referida norma legal.

“6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando éstos sean otorgados sin los requisitos de Ley.”

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 1929-3-2004 de fecha 19/03/2004, establece que el no otorgar comprobante de pago es causal para que la SUNAT considere y aplique la presunción de ingresos omitidos según lo advertido en el art. 68 del TUO Código Tributario

7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.

8. El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.

9. No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.

10. Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez.

11. El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo.

12. Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.

13. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

Las presunciones a que se refiere el artículo 65° sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo.

Jurisprudencia

De acuerdo a las Resolución del Tribunal Fiscal:

N° 9529-3-2001, establece que en virtud del Art 64° del Código Tributario, considera que luego de configurar algunos de los supuestos contemplados en el citado artículo y que posterior a ella se cumplan los previstos o los contemplados en los Art 66° al 72°, entonces si es posible determinar la deuda sobre la base presunta.

N° 643-4-97: Considera la referida resolución que si se encontraran incorrecciones y deficiencias en la contabilidad del administrado, se debe prescindir de dicha información y calcular sobre base presunta

RTF 362-3-2002: Señala que son anulables las resoluciones de determinación emitidas por no haberse señalado la causal en la que se funda la determinación sobre base presunta y haberse omitido la base legal.

RTF 993-2-2001: Considera el Tribunal que no procede a la determinación sobre base presunta a los sucesores del deudor tributario en caso de fallecimiento, si estos no cumplieron con las obligaciones formales, toda vez de lo que transmite es la obligación sustantiva del pago.

RTF 397-4-2000: Señala, para que la Administración Tributaria pueda determinar una deuda sobre base presunta debe configurarse necesariamente algunos de los supuestos previsto en el Art. 64° del citado Código Tributario.

RTF 752-2-1998: Una Resolución venida desde el ejercicio 1998, donde se indica que la Administración Tributaria debe sustentar fehacientemente que la información contenida en los libros y registros contables no refleja la realidad de la actividad económica desarrollada por el administrado, a fin de que proceda la determinación sobre base presunta.

RTF 352-3-1998. Es necesario considerar esta citada resolución ya que señala que, el hecho de que terceros no acrediten su capacidad económica para otorgar préstamos a una empresa, ello no constituye motivo suficiente para que la Administración presuma que esta tiene ventas o ingresos por ventas omitidas a fin de determinar una mayor renta en el administrado.

El artículo 65° del CT – PRESUNCIONES- señala:

La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:

- 1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.*
- 2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.*

3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.
4. Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.
5. Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.
6. Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero.
7. Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.
8. Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.
9. Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.
10. Presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.
11. Otras previstas por leyes especiales.

La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

Jurisprudencia

De acuerdo a las Resolución del Tribunal Fiscal:

RTF 1654-3-2002, El Tribunal señala que no existe normas con rango de ley que permita la determinación de la remuneración sobre base presunta.

RTF 190-2-1998. La Administración Tributaria debe señalar con precisión los motivos por los cuales se aplica el procedimiento de determinación sobre base presunta, debiendo señalar porque considera aun cuando la información contenida en los libros y registros contables coincide con lo declarado, ello no corresponde a la realidad de sus operaciones.

RTF 169-2-1998, El Tribunal señala es la Administración Tributaria la que debe sustentar debidamente las razones por la cuales la información contenida en los libros y registros contables del administrado no corresponde a la realidad, razón por la cual procede determinar la deuda tributaria sobre base presunta según lo establecido por el Art. 89° del referido Código Tributario.

El artículo 65-A° del CT - Efectos en la aplicación de presunciones, establece:

“La determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas o ingresos presuntos que sea distinta:

a) Para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, las ventas o ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

b) Tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente rentas de tercera categoría del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda.

No procederá la deducción del costo computable para efecto del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente, en el caso de la presunción a que se refieren los incisos 2) y 8) del artículo 65° se deducirá el costo de las compras no registradas o no declaradas, de ser el caso.

La determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta a la que se refiere este inciso, se consideraran ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, de acuerdo a lo siguiente:

(i) Cuando el contribuyente realizara exclusivamente operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o

Impuesto Selectivo al Consumo, no se computarán efectos en dichos Impuestos.

(ii) Cuando el contribuyente realizara junto con operaciones gravadas operaciones exoneradas y/o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, se presumirá que se han realizado operaciones gravadas.

(iii) Cuando el contribuyente realizara operaciones de exportación, se presumirá que se han realizado operaciones internas gravadas.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formaran parte de la renta neta global.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría. Es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) de este artículo, cuando corresponda.

c) La aplicación de las presunciones no tiene efectos para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

d) Para efectos del Régimen Especial del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados incrementarán, para la determinación del Impuesto a la Renta, del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando corresponda, las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados.

En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

Para efectos de la determinación señalada en el presente inciso será de aplicación, en lo que fuera pertinente, lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del presente artículo.

e) Para efectos del Nuevo Régimen Único Simplificado, se aplicarán las normas que regulan dicho régimen.

En el caso de contribuyentes que, producto de la aplicación de las presunciones, deban incluirse en el Régimen General de conformidad a lo normado en el Impuesto a la Renta, se procederá de acuerdo a lo señalado en los incisos a) al e) del presente artículo.

El artículo 66°. Del CT - Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro, señala:

“Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

En aquellos casos que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el registro de ventas o libro de ingresos, el monto de las ventas o ingresos omitidos se determinará comparando el total de ventas o ingresos mensuales comprobados por la Administración a través de la información obtenida de terceros y el monto de las ventas o ingresos declarados por el deudor tributario en dichos meses. De la comparación antes descrita, deberá comprobarse omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores a diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos declarados en esos meses, incrementándose las ventas e ingresos declarados en los meses restantes en el porcentaje de las omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas.

También se podrá aplicar el procedimiento señalado en los párrafos anteriores a:

1) Los contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos de dichos meses.

2) Los contribuyentes que perciban rentas de la cuarta categoría del Impuesto a la Renta.

El porcentaje de omisiones comprobadas que se atribuye a los meses restantes de acuerdo a los párrafos anteriores, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que no se encontraron omisiones.

En ningún caso, en los meses en que se hallaron omisiones, podrán éstas ser inferiores al importe que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior a las ventas o ingresos registrados o declarados, según corresponda.”

El artículo 67°.- Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro, indica:

“Cuando en el registro de compras o proveedores, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos, se incrementarán las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento, de acuerdo a lo siguiente:

a) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las compras de dichos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses comprendidos en el requerimiento en el porcentaje de las omisiones constatadas. El monto del incremento de las ventas en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

El porcentaje de omisiones constatadas que se atribuye en los meses restantes de acuerdo al primer párrafo del presente inciso, será calculado considerando solamente los cuatro (4) meses en los que se comprobaron las omisiones de mayor monto. Dicho porcentaje se aplicará al resto de meses en los que se encontraron omisiones.

b) Cuando el total de las omisiones comprobadas sean menores al diez por ciento (10%) de las compras, el monto del incremento de las ventas o ingresos en los meses en que se hallaron omisiones no podrá ser inferior al que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de utilidad bruta. Dicho margen será obtenido de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del

último ejercicio gravable que hubiere sido materia de presentación, o en base a los obtenidos de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar, debiéndose tomar en todos los casos, el índice que resulte mayor.

Si el contribuyente no hubiera presentado ninguna Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el índice será obtenido en base a las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otras empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

En aquellos casos en que el deudor tributario no cumpla con presentar y/o exhibir el Registro de Compras, el monto de compras omitidas se determinará comparando el monto de las compras mensuales declaradas por el deudor tributario y el total de compras mensuales comprobadas por la Administración a través de la información obtenida por terceros en dichos meses. El porcentaje de omisiones mencionado en los incisos a) y b) del presente artículo se obtendrá, en este caso, de la relación de las compras omitidas determinadas por la Administración tributaria por comprobación mediante el procedimiento antes citado, entre el monto de las compras declaradas en dichos meses.

También se podrá aplicar cualesquiera de los procedimientos descritos en los incisos anteriores, en el caso de contribuyentes con menos de un año de haber iniciado sus operaciones, siempre que en los meses comprendidos en el requerimiento se constate omisiones en no menos de cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos.

El artículo 67-A° del CT, - Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos, establece:

“Cuando la Administración Tributaria compruebe, a través de la información obtenida de terceros o del propio deudor tributario, que habiendo realizado operaciones gravadas, el deudor tributario es omiso a la presentación de las declaraciones juradas por los periodos tributarios en que se realizaron dichas operaciones, o presenta dichas declaraciones pero consigna como base imponible de ventas, ingresos o compras afectos el monto de “cero”, o no consigna cifra alguna, se presumirá la existencia de ventas o ingresos gravados, cuando adicionalmente se constate que:

- (i) El deudor tributario no se encuentra inscrito en los Registros de la Administración Tributaria; o*
- (ii) El deudor tributario está inscrito en los Registros de la Administración Tributaria, pero no exhibe y/o no presenta su registro de ventas y/o compras.*

Tratándose de ventas o ingresos omitidos, se imputarán como ventas o ingresos omitidos al resto de meses del ejercicio en que no se encontraron las omisiones, un importe equivalente al promedio que resulte de relacionar las ventas o ingresos que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4) sin perjuicio de acotar las omisiones halladas. En ningún caso las omisiones halladas podrán ser inferiores al importe del promedio obtenido a que se refiere este párrafo.

Tratándose de compras omitidas, se imputarán como ventas o ingresos en los meses en los cuales se hallaron las omisiones, el monto que resulte de adicionar a las compras halladas el margen de utilidad bruta. Dicho margen se obtendrá de la comparación de la información que arroja la última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable que hubiera sido materia de presentación del contribuyente o la obtenida de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar del último ejercicio gravable vencido. Si el contribuyente fuera omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el monto que se adicionará será el porcentaje de utilidad bruta promedio obtenido de las declaraciones juradas anuales que corresponda a empresas o negocios de giro y/o actividad similar.

En ningún caso las ventas omitidas podrán ser inferiores al importe del promedio que resulte de relacionar las ventas determinadas que correspondan a los cuatro (4) meses de mayor omisión hallada entre cuatro (4).

Caso práctico:

La empresa El Roble SAC tiene por actividad la venta de vehículos usados, en la fiscalización seguida por la Administración Tributaria, se determinaron las siguientes observaciones:

- Se ha comprobando la emisión de una doble facturación por ventas realizadas, siendo la factura 001-03252 que no se encuentra anotada ni declarada por 1,200 emitido al su cliente Los Sauces SA en el mes de abril, el cual posterior al cruce de información realizada se confirma la venta realizada así como la generación del hecho imponible en el tributo del IGV.*
- Respecto a el cruce efectuado con las guías de remisión y comprobantes de pago, se ha determinado ingresos por ventas realizadas en el mes de junio por S/ 50,000 los cuales no han sido facturados, contabilizados ni declarados por el administrado.*

- Por información de terceros se ha comprobado ventas realizadas con ordenes de pedido en el mes de diciembre por un valor de S/.6,500 los cuales se encuentran anotados en el cuaderno de control de cobranza así como se ha constatado el ingreso del dinero en depósitos de cuenta bancaria.
- La empresa El Roble reporta los siguientes ingresos gravados al Impuesto General a las ventas, según consta en sus declaraciones de impuesto presentadas a la fecha de su vencimiento:

Periodo	Declaraciones Mensuales	Ingresos según comprobantes de pago y registros contables	Diferencias	Mayores diferencias por 4 meses
Ene-04	20,000.00	25,000.00	5,000.00	5,000.00
Feb-04	18,500.00	18,600.00	100	
Mar-04	4,000.00	9,000.00	5,000.00	5,000.00
Abr-04	17,000.00	17,000.00	0	
May-04	0	500	500	
Jun-04	4,500.00	6,000.00	1,500.00	1,500.00
Jul-04	0	2,000.00	2,000.00	2,000.00
Ago-04	12,200.00	13,500.00	1,300.00	
Sep-04	7,500.00	7,800.00	300	
Oct-04	4,000.00	4,000.00	0	
Nov-04	0	0	0	
Dic-04	20,000.00	20,200.00	200	
	107,700.00	123,600.00	15,900.00	13,500.00

1.- APLICACION HASTA EL EJERCICIO 2003

CALCULO DE LAS OMISIONES EN LOS MAYORES 4 MESES:

Considerando que en la etapa de fiscalización se confrontó los datos anotados en el registro de ventas, con los importes declarados, teniendo en cuenta que los importes anotados en el registro de venta se encuentra sustentados con comprobantes de pago debidamente emitidos y registrados, se determinó diferencias en los importes declarados, y al ascender estos a 9 meses los periodos omitidos, se procede a lo establecido por la norma, elegir los 04 meses que se señale el mayor monto, siendo estos los meses de enero, marzo, junio y julio, en razón a ellos, se obtiene que el monto omitido por los mayores 4 meses asciende a S/.13,500

CALCULO DE LAS VENTAS DECLARADAS EN LOS MESES DE MAYOR OMISION

Los importes que sumen la mayor omisión por 4 meses, deberán formar parte para determinar el coeficiente para determinar la tasa de omisión.

Periodo	Declaraciones Mensuales	Ingresos según comprobantes de pago y registros contables	Diferencias	Mayores diferencias por 4 meses
Ene-04	20,000.00	20,000.00	5,000.00	5,000.00
Mar-04	4,000.00	4,000.00	5,000.00	5,000.00
Jun-04	4,500.00	4,500.00	1,500.00	1,500.00
Jul-04	0	0.00	2,000.00	2,000.00
	28,500.00	28,500.00		

Hallando la tasa de omisión Presunta (T.O.P)

$$TOP = \frac{13,500}{28,500} \times 100 = 47.39$$

En razón a lo expuesto en los párrafos precedentes se procede a determinar la nueva base imponible:

Periodo	Base Imponible declarada por el contribuyente	Reparo en Base Presunta							Nueva Base Imponible
		Tasa de Omisión	Presunción	Compras Omitidas	Utilidad Marginal	Importe	Vta. Mínima	Presunción	
Ene-04	20,000.00	0.4739	9,478.00	5,000.00	0.14	700.00	5,700.00	9,478.00	29,478.00
Feb-04	18,500.00	0.4739	8,767.15	100	0.14	14.00	114.00	8,767.15	27,267.15
Mar-04	4,000.00	0.4739	1,895.60	5,000.00	0.14	700.00	5,700.00	5,700.00	9,700.00
Abr-04	17,000.00	0.4739	8,056.30					8,056.30	25,056.30
May-04	0	0.4739	0.00					0.00	0.00
Jun-04	4,500.00	0.4739	2,132.55	1,500.00	0.14	210.00	1,710.00	2,132.55	6,632.55
Jul-04	0	0.4739	0.00	2,000.00	0.14	280.00	2,280.00	2,280.00	2,280.00
Ago-04	12,200.00	0.4739	5,781.58					5,781.58	17,981.58
Sep-04	7,500.00	0.4739	3,554.25					13,680.00	21,180.00
Oct-04	4,000.00	0.4739	1,895.60					1,895.60	5,895.60

Nov-04	0	0.4739	0.00					0.00	0.00
Dic-04	20,000.00	0.4739	9,478.00					9,478.00	29,478.00
	107,700.00		51,039.03	13,600.00	0.70	1,904.00	15,504.00	67,249.1	174,949.1
								8	8

La utilidad consignada se obtiene de las declaraciones juradas de empresas similares.

2.- APLICACION DESDE EL EJERCICIO 2004

CALCULO DE LAS OMISIONES:

Considerando que en la etapa de fiscalización se confrontó los datos anotados en el registro de compras, con los importes declarados, teniendo en cuenta que los importes anotados en el registro de compra se encuentra sustentados con comprobantes de pago debidamente recibidos y anotados según lo dispuesto por el art. 19 de la Ley del IGV, razón por la cual se determinó diferencias en los importes declarados y los periodos omitidos

Periodo	Declaraciones Mensuales	Ingresos según comprobantes de pago y registros contables	Declaraciones en que existen diferencias entre lo dec y lo registrado	Diferencia en las decl. de los mayores 4 meses	Diferencias de omisión en todos los meses observados	Mayores diferencias de omisión por 4 meses
Ene-04	20,000.00	25,000.00	20,000.00	20,000.00	5,000.00	5,000.00
Feb-04	18,500.00	18,600.00	18,500.00		100	
Mar-04	4,000.00	9,000.00	4,000.00	4,000.00	5,000.00	5,000.00
Abr-04	17,000.00	17,000.00			0	
May-04	0	500	0		500	
Jun-04	4,500.00	6,000.00	4,500.00	6,000.00	1,500.00	1,500.00
Jul-04	0	2,000.00	0	2,000.00	2,000.00	2,000.00
Ago-04	12,200.00	13,500.00	12,200.00		1,300.00	
Sep-04	7,500.00	7,800.00	7,500.00		300	
Oct-04	4,000.00	4,000.00			0	
Nov-04	0	0			0	
Dic-04	20,000.00	20,200.00	20,000.00		200	
	107,700.00	123,600.00	86,700.00		15,900.00	13,500.00

Hallando la tasa de omisión Presunto (T.O.P)

$$TOP = \frac{13,500}{86,700} \times 100 = 15.58$$

86,700

En razón a lo expuesto en los párrafos precedentes se procede a determinar la nueva base imponible:

Periodo	Base Imponible declarada por el contrib	Reparo en Base Presunta							Nueva Base Imponible
		Tasa de Omisión	Presunción	Compras Omitidas	Utilidad Marginal	Importe	Vta. Mínima	Presunción	
Ene-04	20,000.00	0.1558	3,116.00	5,000.00	0.14	700.00	5,700.00	5,700.00	25,700.00
Feb-04	18,500.00	0.1558	2,882.30	100	0.14	14.00	114.00	2,882.30	21,382.30
Mar-04	4,000.00	0.1558	623.20	5,000.00	0.14	700.00	5,700.00	5,700.00	9,700.00
Abr-04	17,000.00		0.00	0				0.00	17,000.00
May-04	0	0.1558	0.00	500	0.14	70.00	570.00	570.00	570.00
Jun-04	4,500.00	0.1558	701.10	1,500.00	0.14	210.00	1,710.00	1,710.00	6,210.00
Jul-04	0	0.1558	0.00	2,000.00	0.14	280.00	2,280.00	2,280.00	2,280.00
Ago-04	12,200.00	0.1558	1,900.76	1,300.00	0.14	182.00	1,482.00	1,900.76	14,100.76
Sep-04	7,500.00	0.1558	1,168.50	300	0.14	42.00	342.00	1,168.50	8,668.50
Oct-04	4,000.00		0.00	0				0.00	4,000.00
Nov-04	0		0.00	0				0.00	0.00
Dic-04	20,000.00	0.1558	3,116.00	200	0.14	28.00	228.00	3,116.00	23,116.00
	107,700.00		13,507.86	15,900.00	1.26	2,226.00	18,126.00	25,027.56	132,727.56

El caso práctico, considera las modificaciones realizadas a partir del ejercicio gravable 2004. De acuerdo a la norma establece que cuando se incurra en causal de presunción de margen de utilidad, se tomara la última declaración presentada por el administrado.

Es importante señalar que cuando la tasa de cálculo establecida en las declaraciones del contribuyente es menor a lo establecido por el mercado u empresa similar, entonces se tomara para el cálculo la tasa que señale las empresas similares.

ARTÍCULO 68°.- PRESUNCIÓN DE INGRESOS OMITIDOS POR VENTAS, SERVICIOS U OPERACIONES GRAVADAS, POR DIFERENCIA ENTRE LOS MONTOS REGISTRADOS O DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE Y LOS ESTIMADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONTROL DIRECTO

El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria, en no menos de cinco (5) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado

por el total de días comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.

Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aún cuando la misma comprenda uno o más días naturales.

La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco (5) días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades.

Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.

Tratándose de un deudor tributario respecto del cual se detecte su no inscripción ante la Administración Tributaria, el procedimiento señalado en el párrafo anterior podrá aplicarse mediante el control en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo año gravable.

Cuando se verifique que el contribuyente tiene ingresos por operaciones gravadas y/o exoneradas y/o inafectas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.

Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.

Caso Práctico:

En la Etapa de fiscalización, la Administración Tributaria considera que el contribuyente ha incurrido en causales que establecen la aplicación de la determinación de sus obligaciones tributarias respecto al impuesto general a las ventas, bajo el método de control directo.

Datos:

Comparación: en base a las ventas declaradas por el contribuyente por el ejercicio 2003

- *Fiscalización sobre base presunta- Método de Control Directo*
- *Tributo : Impuesto General a las Ventas Enero a Diciembre del 2003*

A fin de establecer los ingresos en promedio por ventas

- *Intervención 6 días al mes en fechas distintas*

- *Periodo a intervenir : 6 meses (enero, Febrero, Mayo, Julio, Octubre, Diciembre)*

Para tal efecto realizan las visita en 6 días diferentes del mes a fin de verificar sus ingresos por ventas, este acto se llevara a cabo durante 6 meses del ejercicio siendo estos seleccionados de acuerdo a procedimientos técnicos que así lo determine la administración

Fecha	Enero	Febrero	Mayo	Julio	Octubre	Diciembre
1	200.00		1,800.00			
2		200.00				
3				790.00		
4						
5	5,000.00					
6					920.00	1,500.00
7		250.00				
8	1,200.00			1,500.00		
9			500.00			
10					500.00	
11						
12	500.00			900.00		2,500.00
13		350.00				
14			2,000.00			
15					5,000.00	
16						
17				1,500.00		
18						300.00
19						
20		2,500.00	1,500.00			
21						
22	1,600.00				3,200.00	
23			830.00			
24		1,500.00				800.00
25					500.00	

26		500.00				
27	800.00					
28			520.00			350.00
29						
30				1,500.00	1,200.00	
31				4,500.00		800.00
	9,300.00	5,300.00	7,150.00	10,690.00	11,320.00	6,250.00

Es de considerar que la empresa al dedicarse a venta de bienes de consumo, y realiza actividad económica 28 días de cada mes

De acuerdo a los resultados obtenidos de las intervenciones realizadas se determina el ingreso presunto en forma diaria y mensual

Solución al problema planteado: (aplicación del Art. 68 del Código Tributario)

1) Cálculo del promedio de las ventas en el día (PVD)

PVD: Venta del día 1 + ventas del día 2 + venta del día 3 + venta del día 4 + ventas del día 5 + ventas del día 6

Días seleccionados	Periodo Seleccionado					
	Enero	Febrero	Mayo	Julio	Octubre	Diciembre
Día 1	200.00	200.00	1,800.00	790.00	920.00	1,500.00
Día 2	5,000.00	250.00	500.00	1,500.00	500.00	2,500.00
Día 3	1,200.00	350.00	2,000.00	900.00	5,000.00	300.00
Día 4	500.00	2,500.00	1,500.00	1,500.00	3,200.00	800.00
Día 5	1,600.00	1,500.00	830.00	1,500.00	1,200.00	350.00
Día 6	800.00	500.00	520.00	4,500.00	500.00	800.00
Total días	9,300.00	5,300.00	7,150.00	10,690.00	11,320.00	6,250.00
	6.00	6.00	6.00	6.00	6.00	6.00
Promedio de vta. del	1,550.00	883.33	1,191.67	1,781.67	1,886.67	1,041.67

día						
-----	--	--	--	--	--	--

2) Cálculo del promedio de venta al mes (PVM)

	Enero	Febrero	Mayo	Julio	Octubre	Diciembre
Promedio de vta. del día	1,550.00	883.33	1,191.67	1,781.67	1,886.67	1,041.67
Numero de días	28	28	28	28	28	28
	43,400.00	24,733.33	33,366.67	49,886.67	52,826.67	29,166.67

3) *Cálculo de la Obligación tributaria*

Periodo	Cálculo de la Obligación Tributaria	Calculo de Vta Promedio	Reparos Vtas	Total Reparos
Ene-03	42,500	38,896		42,500
Feb-03	55,000	38,896		55,000
Mar-03	20,000	38,896	18,896	38,896
Abr-03	39,000	38,896		39,000
May-03	19,500	38,896	19,396	38,896
Jun-03	50,000	38,896		50,000
Jul-03	39,000	38,896		39,000
Ago-03	20,000	38,896	18,896	38,896
Sep-03	19,500	38,896	19,396	38,896
Oct-03	75,000	38,896		75,000
Nov-03	22,000	38,896	16,896	38,896
Dic-03	55,000	38,896		55,000
	456,500		93,480	549,980

El artículo 69º del CT.- Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, señala:

Las presunciones por diferencias de inventarios se determinarán utilizando cualquiera de los siguientes procedimientos:

69.1. *Inventario Físico*

La diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

El monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior. Para determinar el valor de venta promedio del año inmediato anterior, se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.*
- ii) Determinar cuales son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.*
- iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).*

El monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado. El monto de las ventas omitidas no podrá ser inferior al costo del sobrante determinado conforme a lo dispuesto en la presente presunción.

De lo comentado en el párrafo anterior se desprende, lo siguiente:

$$\boxed{\text{Venta Presunta} = \text{Coeficiente} \times \text{Costo de Sobrante determinado}}$$

Para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior.

Para determinar el valor de compra promedio del año inmediato anterior se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago de compra que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

Cuando se trate de bienes que no cuenten con comprobantes de compras del ejercicio en mención, se tomará el último comprobante de pago por la adquisición de dicho bien, o en su defecto, se aplicará el valor de mercado del referido bien.

De lo comentado en el párrafo anterior se desprende, lo siguiente:

$\text{El Costo de Sobrante Determinado} = \text{Unidades sobrantes} \times \text{Valor de Compra Promedio}$
--

Hallando el Valor de Compra Promedio (VCP):

$\text{VCP} = \frac{\text{VCP} = \text{VC1} + \text{VC2} + \text{VC3} + \text{VC4} + \dots + \text{VCn}}{12}$

“El coeficiente se calculará conforme a lo siguiente:

- a) En los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, conforme a lo señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año.*
- b) En los demás casos, inclusive en aquéllos en que encontrándose obligado el contribuyente a llevar contabilidad de costos no cumple con dicha obligación o llevándola se encuentra atrasada a la fecha de toma de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario o, en su defecto, las obtenidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido.*

En el caso de diferencias de inventarios de líneas de comercialización nuevas, iniciadas en el año en que se efectúa la comprobación, se considerarán las diferencias como ventas omitidas en el período comprendido entre la fecha del ingreso de la primera existencia y el mes anterior al de la comprobación por la Administración. Para determinar las ventas omitidas se seguirá el procedimiento de los faltantes o sobrantes, según corresponda, empleando en estos casos valores de venta que correspondan a los meses del período en que se efectúa la comprobación.

En el caso de sobrantes, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas de dicho período entre el valor de las existencias determinadas por el contribuyente, o en su defecto, por la Administración Tributaria, a la fecha de la toma de inventario, mientras que para determinar el costo del sobrante se tomará en cuenta el valor de compra unitario del último comprobante de pago de compra obtenido por el contribuyente a la fecha de la toma de inventario.”

CASO PRACTICO:

FALTANTES DE INVENTARIO

Como resultado de la fiscalización seguida a la empresa Estrella SA , en uso de las facultades conferidas, efectuó la toma de inventario físico por el periodo – febrero 2004, con los siguientes resultados:

Inventario físico de mercadería al mes de febrero 2004	50,000.00
Unidades vendidas durante los meses de enero y febrero 2004	28,500.00
Sub Total	78,500.00
Unidades adquiridas durante los meses de enero y febrero del 2004	(22,000.00)
Inventario final de mercadería al 31/12/2003	56,500.00
Según Kardex exhibido por el deudor tributario considera 65,000 unidades como stok	
Inventario según Libros contables	65,000.00
Inventario según la Administración Tributaria	(56,500.00)
Faltantes de Inventario	8,500.00
En base a lo dispuesto en los procedimiento de calculo por el citado código, se determina que el deudor tributario mantuvo una valor de venta unitario por todo el ejercicio de S/.4.00	
Cálculo de venta omitidas por faltantes de Inventario	
Omisión = Faltantes de Inventario x Valor unitario de producto	
Omisión Mensual = (8500 x 4)/ 12 meses = 2,833	

Determinación de las omisiones por faltantes de inventario

Periodo	Ventas Declaradas	Omisión Base Presunta	Nueva Base Imponible
Ene-04	12,000.00	2,833.00	14,833.00
Feb-04	8,000.00	2,833.00	10,833.00
Mar-04	4,900.00	2,833.00	7,733.00
Abr-04	6,000.00	2,833.00	8,833.00
May-04	18,000.00	2,833.00	20,833.00
Jun-04	5,000.00	2,833.00	7,833.00
Jul-04	3,200.00	2,833.00	6,033.00
Ago-04	500.00	2,833.00	3,333.00
Sep-04	0.00	2,833.00	2,833.00
Oct-04	2,500.00	2,833.00	5,333.00
Nov-04	4,500.00	2,833.00	7,333.00
Dic-04	16,000.00	2,833.00	18,833.00
	80,600.00	33,996.00	114,596.00

CASO PRACTICO:

SOBRANTES DE INVENTARIO

Como resultado de la fiscalización seguida a la empresa Estrella SA , en uso de las facultades conferidas, efectuó la toma de inventario físico por el periodo – febrero 2004, con los siguientes resultados:

Inventario físico de mercadería al mes de febrero 2004	50,000.00
Unidades vendidas durante los meses de enero y febrero 2004	28,500.00
Sub Total	78,500.00
Unidades adquiridas durante los meses de enero y febrero del 2004	(22,000.00)
Inventario final de mercadería al 31/12/2003	56,500.00
Según Kardex exhibido por el deudor tributario considera 50,000 unidades como stock	
Inventario según Libros contables	50,000.00
Inventario según la Administración Tributaria	(56,500.00)
Faltantes de Inventario	(6,500.00)

En base a lo dispuesto en los procedimiento de calculo por el citado código, se determina que el deudor tributario mantuvo una valor de venta unitario por todo el ejercicio de S/.4.00

Cálculo de venta omitidas por sobrantes de Inventario

Valor Promedio = Coeficientes x Costo de sobrante determinado

Hallando el coeficiente:

Coeficiente = Venta declarada / Costo de Venta declarada

Coeficiente = 620,000 / 585,000

Coeficiente = 1.06

Costo de Venta sobrante (CVS):

CVS : Unidades sobrantes x Valor de Costo promedio

CVS : 6,500 x 4

CVS : 26,000

Hallando el Valor Promedio (VP)

VP : 26,000 x 1.06

VP : 27,560 / 12 = 2,297

Determinación de omisiones por sobrantes de inventario

Periodo	Ventas Declaradas	Omisión Base Presunta	Nueva Base Imponible
Ene-04	12,000.00	2,297.00	14,297.00
Feb-04	8,000.00	2,297.00	10,297.00
Mar-04	4,900.00	2,297.00	7,197.00
Abr-04	6,000.00	2,297.00	8,297.00
May-04	18,000.00	2,297.00	20,297.00
Jun-04	5,000.00	2,297.00	7,297.00
Jul-04	3,200.00	2,297.00	5,497.00
Ago-04	500.00	2,297.00	2,797.00
Sep-04	0.00	2,297.00	2,297.00
Oct-04	2,500.00	2,297.00	4,797.00
Nov-04	4,500.00	2,297.00	6,797.00
Dic-04	16,000.00	2,297.00	18,297.00
	80,600.00	27,564.00	108,164.00

Jurisprudencia

Las Resoluciones del Tribunal Fiscal, indican:

RTF 05883-4-2002 señala que las tomas de inventario deben realizarse en forma inmediata, según lo establecido en el Art. 62 del TUO Código Tributarios, el Tribunal señala que el referido acto debe realizarse sin necesidad de dar aviso, ya que la eficacia esta basada en la inmediatez

RTF 2738-5-2002. El Tribunal Fiscal considera desestimada la petición de la reclamante al querer utilizar el crédito fiscal vinculado al Impuesto Bruto determinado bajo la Base Presunta ya que considera que el impuesto bruto determinado en aplicación del Art 69º (ventas por diferencia de inventario entre la contabilidad y los documentos exhibidos) no genera ningún crédito fiscal.

“69.2. Inventario por Valorización

En el caso que por causa imputable al deudor tributario, no se pueda determinar la diferencia de inventarios, de conformidad con el procedimiento establecido en el inciso anterior, la Administración Tributaria estará facultada a determinar dicha diferencia en forma valorizada tomando para ello los valores del propio contribuyente, según el siguiente procedimiento:

a) *Al valor del inventario comprobado y valuado por la Administración, se le adicionará el costo de los bienes vendidos y se le deducirá el valor de las compras efectuadas en el periodo comprendido entre la fecha de toma del inventario físico realizado por la Administración y el primero de enero del ejercicio en que se realiza la toma de inventario.*

Para efectuar la valuación de los bienes se tomará en cuenta el valor de adquisición del último comprobante de pago de compra del ejercicio anterior a la toma de inventario o, en su defecto, el que haya sido materia de exhibición y/o presentación de dicho ejercicio. Sólo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

Tratándose de bienes de nuevas líneas de comercialización implementadas en el ejercicio de la toma de inventario se tomará el primer comprobante de pago de compra de dichos bienes, o en su defecto, el que haya sido materia de presentación y/o exhibición de dicho ejercicio. Sólo se tomará el valor de compra promedio en el caso que existiera más de un comprobante de pago de la misma

fecha por sus últimas compras correspondiente al ejercicio anterior a la toma del inventario.

- b) *Para determinar el costo de los bienes vendidos, se deducirá del valor de venta el margen de utilidad bruta que figure en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior a aquél en el cual se realice la toma de inventario por parte de la Administración, o en su defecto, de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido. De no contar con esta información se tomará el margen de utilidad bruta de empresas similares.*

El valor determinado en el inciso anterior representa el inventario determinado por la Administración, el cual comparado con el valor del inventario que se encuentre registrado en los libros y registros del deudor tributario, determinará la existencia de diferencias de inventario por valorización.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en relación al saldo inicial al primero de enero del ejercicio en el que se realiza la toma de inventario.

- c) *A efectos de determinar el monto de ventas o ingresos omitidos se adicionará al valor de la diferencia de inventario, el margen de utilidad bruta a que se refiere el cuarto párrafo del inciso a) del presente numeral.*
- d) *Cuando la Administración determine diferencias de inventarios por valorización presumirá la existencia de ventas que han sido omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al año inmediato anterior a la toma de inventario”.*

“69.3. Inventario Documentario

Cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias.

La diferencia de inventario a que se refiere el párrafo anterior se establecerá al 31 de diciembre del periodo en el que se encuentren las diferencias.

Las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido.

Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

- i) *Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.*
- ii) *Determinar cuales son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.*

iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i).

Resultan aplicables para los tres tipos de inventarios antes descritos las siguientes disposiciones:

a) En caso de diferencias de inventario, faltantes o sobrantes de bienes cuya venta esté exonerada del Impuesto General a las Ventas, el procedimiento será aplicable para efecto del Impuesto a la Renta.

b) La Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.

c) Los valores de venta y/o compra de los comprobantes de pago que se utilicen para la valorización de las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, estarán ajustados en todos los casos a las reglas de valor de mercado previstas en la Ley del Impuesto a la Renta”.

CASO PRÁCTICO:

Fiscalización sobre base presunta- Método diferencia de Inventario Documentario 2004

- Tributo : Impuesto General a las Ventas Enero a Diciembre del 2003
- Objetivo: Establecer los ingresos por ventas omitidas por faltantes de inventario en la toma de Inventario Físico

Resolviendo:

1) Cálculos obtenidos de la auditoria realizada

Inv. Físico de mercadería al 30 de mayo del 2004	9000
Según comp. de Vtas. Unidades vendidas al 30 de mayo	2000
	11000
Según Factura de compra, bienes adquiridos a mayo del 2004	(5000)
Inventario inicial al 1 de enero del 2004 – en unidades	6000

2) Cálculos obtenidos de la contabilidad del contribuyente

A fecha 31/12/2003 e inicio del 1/01/2004 consigna un inventario de 11,000 unidades

De la verificación de los libros contables y lo calculado por el auditor se determina diferencia de stock 5,000 unidades.

Según Contribuyente - Libros y documentos contables	11000
Según lo determinado en fiscalización	6000
Diferencia de inventario	5000

En el presente caso, es de suponer que el valor de venta de los bienes comercializados e el ejercicio 2003 se han mantenido en S/ 4.50

Calculando la venta omitida (VO)

$V.O. = \text{Diferencia de Inv} \times \text{Valor de venta promedio del ejercicio inmediato}$

$V.O. = 5,000 \times 4.50$

$V.O. = 22,500$

3) Cálculo de los ingresos considerando los reparos por diferencia de inventario.

Periodo	Base Imponible	% de Ingreso Mensual	Reparos por Base Presunta	Total Ingreso calculado
Ene-03	12,500	9.54	2,147	14,647
Ene-03	17,000	12.98	2,920	19,920
Ene-03	19,200	14.66	3,298	22,498
Ene-03	4,800	3.66	824	5,624
Ene-03	7,500	5.73	1,288	8,788
Ene-03	6,000	4.58	1,031	7,031
Ene-03	5,500	4.20	945	6,445
Ene-03	12,000	9.16	2,061	14,061
Ene-03	7,800	5.95	1,340	9,140
Ene-03	15,000	11.45	2,576	17,576
Ene-03	19,200	14.66	3,298	22,498
Ene-03	4,500	3.44	773	5,273
	131,000	100.00	22,500	153,500

En el artículo 70º del CT.- Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado, señala:

“Cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados.

El monto de las ventas o ingresos omitidos resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultará de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión. Las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial. El monto de las ventas o ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado conforme lo señalado en la presente presunción.

De tratarse de deudores tributarios que, por la naturaleza de sus operaciones, no contaran con existencias, el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior se determinará considerando el valor del patrimonio neto de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que corresponda al ejercicio fiscal materia de revisión, o en su defecto, el obtenido de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de otros negocios de giro y/o actividad similar.”

Respecto a este artículo del CT, debemos señalar que de acuerdo al artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, considera entre otros que, *“se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario constituye una renta no declarada por éste.....”*

Así mismo la citada norma considera en su artículo 91°, que:

“Sin perjuicio a las presunciones previstas en el código tributario, la Administración Tributaria podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones:

- ✓ *La presunción de la renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado y,*
- ✓ *Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes”.*

De acuerdo a lo expuesto en los párrafos precedentes, somos del pensar que el Incremento Patrimonial no Justificado debe considerar las causales que la involucran, los cuales son los elementos de la presunción y el hecho presunto

La Naturaleza del Incremento Patrimonial no Justificado, considera en su método de valuación, el Flujo monetario privado y la variación patrimonial

El cálculo del Incremento Patrimonial no Justificado en una Persona natural, es como sigue:

IPNJ = Incremento Patrimonial - Rentas Percibidas - Ingresos percibidos – Bienes adquiridos por liberalidades.

1) Método Incremento Patrimonial = Variación patrimonial + Consumos o adquisiciones

2) Adquisiciones y desembolsos:

Incremento Patrimonial = Adquisiciones de bienes + depósitos + desembolsos.

Jurisprudencia

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 619-3-2001, señala que de acuerdo a los resultados de fiscalización, el administrado no presentó documentación que acredite y/o sustente los préstamos obtenidos, dicha observación bajo las conclusiones establecidas por la Administración, no constituye que el administrado haya omitido ingresos por ventas ya que dicha observación no se encuentra enmarcada en las normas legales que las regulan.

El artículo 71º. Del CT - Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero, señala :

“Cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia.

También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las referidas cuentas no lo hubiera hecho.

Para efectos del presente artículo se entiende por Empresas del Sistema Financiero a las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16º de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros – Ley N° 26702 y normas modificatorias.”

CASO PRÁCTICO:

Fiscalización sobre base presunta- Presunción por ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero

La Administración Tributaria como resultado de la revisión a la documentación solicitada en Requerimiento de fiscalización, en la cual se encuentra comprendida Estados de Cuentas Bancarias, Libro Caja- Bancos y voucher de movimiento de la cuenta Bancos, Cheques y otros, ha observado en el contribuyente, diferencia en los importes que obran en los depósitos en las cuentas abiertas en del Banco Libertad²¹⁸ y los depósitos sustentados con documentación y anotaciones en los libros y registros contables , razón la cual permite presumir a la Administración ventas o ingresos omitidos

Las diferencias encontradas se detallan en el presente cuadro, pero a fin de que sustente tales diferencias, la Administración Tributaria emite un nuevo requerimiento, reiterando sustentar lo observado, otorgando así la oportunidad de explicar el origen de tales diferencias y acreditar su correcta contabilización el cual debe estar respaldado con la debida documentación.

RELACION DE ESTADOS DE CUENTAS BANCARIA EXHIBIDOS POR EL CONTRIBUYENTE

Item	Banco	Tipo de Cuenta	Numero de Cuenta	Moneda	Periodo		Folios
					desde	hasta	
1	Libertad	Cuenta Corriente Ordinaria	0ax-J-25125	Soles	01/01/04	30/01/04	1
2	Libertad	Cuenta Corriente Ordinaria	0ax-J-25125	Soles	01/02/04	29/02/04	1
3	Libertad	Cuenta Corriente Ordinaria	0ax-J-25125	Soles	01/03/04	30/03/04	1
4	Libertad	Cuenta Corriente Ordinaria	0ax-J-25125	Soles	01/04/04	30/04/04	1
5	Libertad	Cuenta Corriente Ordinaria	0ax-J-25125	Soles	01/05/04	30/05/04	1
6	Libertad	Cuenta Corriente Ordinaria	0ax-J-25125	Soles	01/06/04	30/06/04	1
7	Libertad	Cuenta Corriente Ordinaria	0ax-J-25125	Dólares americanos	01/07/04	30/07/04	1
8	Libertad	Cuenta Corriente Ordinaria	0ax-J-25125	Dólares	01/08/04	30/08/04	1

²¹⁸ Institución que se encuentra regulada por la Superintendencia de banca y Seguros

		Ordinaria		americanos			
9	Horizonte de Vida	Cuenta de Ahorros	LOO-5122225	Dólares americanos	01/09/04	30/09/04	1
10	Libertad	Cuenta de Ahorros	BBQ-5263215	Dólares americanos	01/10/04	30/10/04	1
11	Libertad	Cuenta de Ahorros	BBQ-5263215	Dólares americanos	01/11/04	30/11/04	1
12	Libertad	Cuenta de Ahorros	BBQ-5263215	Dólares americanos	01/12/04	30/12/04	1
13	Libertad	Cuenta de Ahorros	BBQ-5263215	Dólares americanos	01/12/04	30/12/04	1
16	Libertad	Cuenta de Ahorros	BBQ-5263215	Dólares americanos	01/12/04	30/12/04	1

Al cierre del Requerimiento reiterativo, el contribuyente no explica el origen de tales ingresos y que de la evaluación de los Libros contables, no se registra información que pudiera explicar el origen de tales ingresos.

DETALLE DE LOS EXTRACTOS BANCARIOS EXHIBIDOS POR EL CONTRIBUYENTE - INGRESOS - EJERCICIO 2004

Cuenta Corriente Nro.	Moneda	Tipo	Fecha	Banco	Importe en Dólares	Alegado por el contrib	Observaciones por el auditor fiscal
XX321525	Dólares	1	01/01/04	Banco Libertad	120.00	Depósito del exterior	Sin documentación sustentatoria
XX321525	Dólares	1	20/01/04	Banco Libertad	16,200.00	donación	Sin documentación sustentatoria
					16,320.00		
XX321525	Dólares	1	02/02/04	Banco Libertad	19,972.00	Préstamo de accionistas	Sin documentación sustentatoria
XX321525	Dólares	1	02/02/04	Banco Libertad	28.00	donación	Sin documentación sustentatoria
					20,000.00		
XX321525	Dólares	1	30/03/04	Banco Libertad	4,600.00	donación	Sin documentación sustentatoria
XX321525	Dólares	1	30/03/04	Banco Libertad	4,600.00	donación	Sin documentación sustentatoria
					9,200.00		
XX321525	Dólares	1	12/08/04	Banco Libertad	620.00	Reinversión de utilidad	Sin documentación sustentatoria
					620.00		

XX321525	Dólares	1	24/12/04	Banco Libertad	725.00	Incremento del Capital	Sin documentación sustentatoria
					725.00		
TOTAL EJERCICIO 2004 \$					46,865.00		

Considerando que tales diferencias superan el monto consignado en los libros contables así como también lo declarado por el contribuyente, y quedando demostrado que no existe mayor información que permita establecer el origen de tales abonos en cuenta, se procede a calcular el impuesto que corresponde en aplicación del Art. 71º del Código Tributario.

Detalle de los ingresos que no se encuentran sustentados en la contabilidad, así como tampoco se explica respecto a su origen

FECHA	IMPORTE \$	OBSERVACIONES	MPOORTE S/. Conversión al tipo de Cambio
01/01/04	120.00	Entrega en efectivo	329.16
20/01/04	16,200.00	Entrega con Cheque O/B	44,339.40
	16,320.00		44,668.56

02/02/04	19,972.00	Entrega con Cheque O/B	55,382.36
02/02/04	28.00	Entrega en efectivo	77.64
	20,000.00		55,460.00

30/03/04	4,600.00	Entrega cheques otras plazas	12,958.20
30/03/04	4,600.00	Entrega con cheque O/B	12,958.20
	9,200.00		25,916.40

12/08/04	620.00	Entrega en efectivo	1,833.96
	620.00		1,833.96

	725.00	Depósito en efectivo	2,269.98
24/12/04	725.00		2,269.98

46,865.00	TOTAL EJERCICIO 2004	130,148.90
------------------	-----------------------------	-------------------

INGRESOS OMITIDOS POR DIFERENCIAS EN CUENTAS BANCARIAS - 2004						
SEGÚN DECLARACIONES			CUENTAS CORRIENTES			Total Ingresos
Periodo	Ventas Declaradas y gravadas al IGV.	%	Ingreso según Ctas. Convertidos en S/. (Tipo de Cambio Vigente)	%	Ingreso Proporcional S/.	Mensuales Gravados en S/.
Ene-04	41,363	32.41	44,668	32.41	42,185	83,548
Feb-04	1,887	1.48	55,460	1.48	1,924	3,811
Mar-04	14,711	11.53	25,916	11.53	15,003	29,714
Abr-04	1,865	1.46		1.46	1,902	3,767
May-04	7,434	5.83		5.83	7,582	15,016
Jun-04	8,814	6.91		6.91	8,989	17,803
Jul-04	994	0.78		0.78	1,014	2,008
Ago-04	15,488	12.14	1,834	12.14	15,796	31,284
Sep-04	8,983	7.04		7.04	9,161	18,144
Oct-04	8,991	7.05		7.05	9,170	18,161
Nov-04	9,170	7.19		7.19	9,352	18,522
Dic-04	7,913	6.20	2,270	6.20	8,070	15,983
Totales	127,613	100.00	130,148	100.00	130,148	257,761

Las diferencias no sustentadas, será incorporada en forma proporcional a los ingresos declarados a fin de establecer y cuantificar las acotaciones que corresponde al deudor tributario.

Calculo de las acotaciones al impuesto General a las ventas por ingresos presuntos en cuentas bancarias.

Periodo	Ventas Declaradas y gravadas al IGV.	Ingresos presuntos por diferencia en ctas. Bancarias	Total Ingresos determinados	Impuesto General a Las Ventas	Impuesto Declarado por contribuyente	Acotaciones al Impuesto general a las ventas / Debito Fiscal
Ene-04	41,363	42,185	83,548	15,874	7,859	8,015
Feb-04	1,887	1,924	3,811	724	359	366
Mar-04	14,711	15,003	29,714	5,646	2,795	2,851
Abr-04	1,865	1,902	3,767	716	354	361
May-04	7,434	7,582	15,016	2,853	1,412	1,441
Jun-04	8,814	8,989	17,803	3,383	1,675	1,708
Jul-04	994	1,014	2,008	382	189	193
Ago-04	15,488	15,796	31,284	5,944	2,943	3,001
Sep-04	8,983	9,161	18,144	3,447	1,707	1,741
Oct-04	8,991	9,170	18,161	3,451	1,708	1,742
Nov-04	9,170	9,352	18,522	3,519	1,742	1,777
Dic-04	7,913	8,070	15,983	3,037	1,503	1,533
Totales	127,613	130,148	257,761	48,975	24,246	24,728

Calculo de acotaciones al Imp. a la Renta por ingresos presuntos en Cta. bancarias

Ingresos Declarados en el ejercicio 2004	127,613
Adiciones, por ingresos presuntos en ctas bancarias	130,148
Total Ingreso del ejercicio	257,761
Impuesto a la Renta determinado en fiscalizacion 30%	77,328
Menos: Impuesto a la Renta declarado	38,284
Acotaciones por ingresos presuntos en ctas bancarias	39,044

El cálculo se base en el supuesto que el contribuyente no mantenía saldo al 1/1/2004 y solo registra abonos en cuentas bancarias por S/ 130,148, los que al 31/12/2004 mantiene como saldo.

El Artículo 72º. Del CT - Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios, señala:

“A fin de determinar las ventas o ingresos omitidos, la Administración Tributaria considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases y embalajes, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados o en la prestación de los servicios que realice el deudor tributario.

Cuando la Administración Tributaria determine diferencias como resultado de la comparación de las unidades producidas o prestaciones registradas por el deudor tributario con las unidades producidas o prestaciones determinadas por la Administración, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos del período requerido en que se encuentran tales diferencias.

Las ventas o ingresos omitidos se determinarán multiplicando el número de unidades o prestaciones que constituyen la diferencia por el valor de venta promedio del período requerido. Para determinar el valor de venta promedio del período requerido se tomará en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o en su defecto el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación.

En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago se tomará en cuenta lo siguiente:

i) Determinar la fecha en que se emitió el último comprobante de pago en el mes.

ii) Determinar cuáles son las series autorizadas por las que se emitieron comprobantes de pago en dicha fecha.

iii) Se tomará en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha establecida en el inciso i) .

A fin de determinar las unidades producidas o servicios que se prestan, la Administración Tributaria podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallados sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación del propio deudor tributario los que servirán para hallar los coeficientes de producción.

En los casos que por causas imputables al deudor tributario no se pueda determinar los coeficientes de producción, o la información proporcionada no fuere suficiente, la Administración Tributaria podrá elaborar sus propios índices, porcentajes o

coeficientes necesarios para determinar la producción de bienes o prestación de servicios, pudiendo recurrir a informes técnicos de entidades competentes o de peritos profesionales.

Asimismo, la Administración Tributaria para la aplicación de esta presunción podrá utilizar una de las materias primas o envases o embalajes o suministros diversos u otro insumo utilizado en la elaboración de los productos terminados o de los servicios prestados, en la medida que dicho insumo permita identificar el producto producido o el servicio prestado por el deudor tributario o que dicho insumo sea necesario para concluir el producto terminado o para prestar el servicio.

Para efectos de este procedimiento resultará aplicable la metodología y reglas de valorización previstas en el artículo 69º, cuando corresponda.”

CASO PRÁCTICO: Por presunciones de ventas o ingresos omitidos cuando no existe relación entre los unidades físicas (prendas de vestir) y ventas declaradas.

CALCULO DE INGRESOS POR EL METODO DE INSUMO PRODUCTO:

CALCULO DE LA BASE PRESUNTA:

$$Ing = N \times VVP$$

Donde:

Ing: Ingresos o ventas Omitidas

N = Numero de unidades físicas

VVP = Valor de Venta promedio del periodo requerido (1).

(1) Último comprobante de pago emitido en cada mes, de no ser posible, el que corresponda al mes de cálculo exhibido en la fiscalización

Supuesto:

La Empresa XXSA se dedica a la fabricación de prendas de vestir, realizando ventas a diversas tiendas, estando autorizado y emitiendo comprobantes de pago de ventas con la serie 002, por considerar que la serie 001 se encuentra dada de baja.

La Administración Tributaria inició fiscalización, solicitando diversa documentación, entre ello, solicitó reporte y/o control de las Materias Primas (Fardos de Telas), Suministros envases y embalajes y demás accesorios que intervienen en la fabricación y confección de las prendas de vestir.

Como resultado de la revisión y control de los stocks de los bienes que intervienen en el producto final, la Administración Tributaria concluye con los siguientes resultados:

- ✓ Producto Final (Prendas de vestir) determinadas por la Ad. Trib 150,000 unidades
- ✓ Unidades registradas y declarada por el contribuyente 90,000 unidades
- ✓ Diferencia entre las unidades contabilizadas y las determinadas 60,000 unidades

Considerando que el administrado emite comprobantes de pago de una sola serie (003) y que, en base a ello, el promedio del valor de venta por el ejercicio fiscalizado asciende a S/10.00 cada unidad vendida, se procede a determinar los ingresos presuntos por ventas omitidas.

Venta o Ingreso Presunto:	Diferencia de unidades x Valor de venta promedio
---------------------------	--

Venta o Ing. Presunto : 60,000 x 10.00

Venta o Ing. Presunto : 600,000

Ingreso que afectaran a la renta neta imponible y un mayor impuesto

El Artículo 72-Aº. Del CT - Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, señala

“Cuando la Administración Tributaria constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos.

Para tal efecto, se tomará en cuenta lo siguiente:

a) Cuando el saldo negativo sea diario:

i) Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados diariamente, excedan el saldo inicial del día más los ingresos de dicho día, estén o no declarados o registrados.

ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados,

debiendo encontrarse diferencias en no menos de dos (2) días que correspondan a estos meses.

b) Cuando el saldo negativo sea mensual:

i) Éste se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan al saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial será el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes.

ii) El procedimiento señalado en el literal (i) de este inciso deberá aplicarse en no menos de dos (2) meses consecutivos o alternados.

Las ventas o ingresos omitidos se imputarán al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.

La presente presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

(Artículo 72°-A incorporado por el Artículo 12° del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003 y vigente a partir del 1 de enero de 2004)”

Comentario

Respecto a este artículo de norma, es preciso señalar que solo es posible aplicar este método cuando se constate que luego de determinar el flujo del efectivo o de las cuentas bancarias, en las partidas de entrada y salida o ingreso y egreso, se establezcan saldos negativos diarios o periódicos pudiendo ser estas en forma mensual, semestral u anual de ser el caso. Estos saldos negativos permitirán suponer que el contribuyente ha omitido declarar ingresos o ventas.

Caso práctico: Presunciones por saldos negativos del flujo de caja

Supuestos:

El contribuyente en el proceso de auditoría no exhibió el libro caja bancos y de la revisión a los libros contables Diario y Mayor se determina que no consigna anotaciones ni reporta un control de los movimientos del efectivo, ya que no registra los ingresos de las cobranzas del día así como tampoco las cancelaciones a sus proveedores, hecho que ha sido comprobado con los recibos internos de caja, así como los reportes internos de movimiento de saldos, documento interno que es llevado en forma independiente a lo consignado en los libros contables.

En razón a tales observaciones, se ha relevado información de los ingresos y las salidas del dinero de efectivo por el mes de setiembre del 2004, en base a los reportes de cobranzas, documentos internos del movimiento de efectivo y pagos realizados a sus proveedores en el referido mes.

Movimiento del Flujo de Efectivo, en base a documentación obtenida en la fiscalización.

Días del mes	Saldo Inicial	Ingresos	Egresos	Saldo Final	Observaciones	Saldos Negativos del mes de septiembre
01/09/04	100	89589	205	89484	Verdadero	
02/09/04	89484	85699	10210	164973	Verdadero	
03/09/04	164973	72513	125125	112361	Verdadero	
04/09/04	112361	5000	12518	104843	Verdadero	
05/09/04	104843	52488	235	157096	Verdadero	
06/09/04	157096	250	23526	133820	Verdadero	
07/09/04	133820	3250	100	136970	Verdadero	
08/09/04	136970	15000	5215	146755	Verdadero	
09/09/04	146755	510	32562	114703	Verdadero	
10/09/04	114703	12012	18000	108715	Verdadero	
11/09/04	108715	12000	19000	101715	Verdadero	
12/09/04	101715	1200	50000	52915	Verdadero	
13/09/04	52915	9862	1858	60919	Verdadero	
14/09/04	60919	9652	21521	49050	Verdadero	
15/09/04	49050	8529	80000	-22421	Falso	(22,421)
16/09/04	0	6532	3265	3267	Verdadero	
17/09/04	3267	4524	32532	-24741	Falso	(24,741)
18/09/04	0	3562	2105	1457	Verdadero	
19/09/04	1457	3560	32536	-27519	Falso	(27,519)
20/09/04	0	3526	250	3276	Verdadero	
21/09/04	3276	2560	3858	1978	Verdadero	
22/09/04	1978	2560	12512	-7974	Falso	(7,974)
23/09/04	0	2501	1258	1243	Verdadero	
24/09/04	1243	2125	5215	-1847	Falso	(1,847)
25/09/04	0	35000	32562	2438	Verdadero	
26/09/04	2438	700	708	2430	Verdadero	
27/09/04	2430	5000	8251	-821	Falso	(821)
28/09/04	0	453	658	-205	Falso	(205)

29/09/04	0	200	3256	-3056	Falso	(3,056)
30/09/04	0	120	7584	-7464	Falso	(7,464)
						<u>(96,048)</u>

Se han observado que en las días 15,17,19,22,24 y 27 al 30 de septiembre, el contribuyente reporta saldos negativos, los cuales no pueden ser sustentados, en tal sentido se procede a determinar omisiones en las ventas en base a la presunción de saldo negativo.

Periodo	Ventas Declaradas y gravadas al IGV.	Ingresos presuntos por saldos negativos	Total Ingresos determinados	Impuesto General a Las Ventas	Impuesto Declarado por el contribuyente	Acotaciones al Impuesto general a las ventas / Debito Fiscal
Sep-04	45,000	96,048	83,548	15,874	8,550	7,324

El Artículo 72-B°. Del CT - presunción de renta neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios, señala

“La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar la renta neta y/o ventas omitidas según sea el caso, mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.

Esta presunción será de aplicación a las empresas que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría, así como a las sociedades y entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta. En este último caso, la renta que se determine por aplicación de los citados coeficientes será atribuida a los socios, contratantes o partes integrantes.

Los coeficientes serán aprobados por Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas para cada ejercicio gravable, previa opinión técnica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

El monto de la Renta Neta omitida será la diferencia del monto de la Renta Neta presunta calculada conforme lo dispuesto en el párrafo siguiente menos la Renta Neta declarada por el deudor tributario en el ejercicio materia del requerimiento.

Para el cálculo del monto de la Renta Neta presunta del ejercicio materia del requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo, a la suma de los montos consignados por el deudor tributario en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta por los conceptos que son deducibles de acuerdo a las normas

legales que regulan el Impuesto a la Renta. Para el caso de las adiciones y deducciones, sólo se considerará el importe negativo que pudiera resultar de la diferencia de ambos conceptos.

Para la determinación de las ventas o ingresos omitidos, al valor agregado obtenido en los párrafos siguientes, se le deducirá el valor agregado que se calcule de las Declaraciones Juradas mensuales presentadas por el deudor tributario en los períodos materia del requerimiento, el mismo que resulta de sumar el total de las ventas o ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados, constituyendo dicha diferencia ventas o ingresos omitidos de todos los períodos comprendidos en el requerimiento. Se considerará que el valor agregado calculado es igual a cero cuando el total de las ventas o ingresos gravados más el total de las exportaciones menos el total de las adquisiciones con derecho a crédito fiscal declarados por el deudor tributario sea menor a cero.

Para la obtención del valor agregado de los períodos comprendidos en el requerimiento, se aplicará el coeficiente económico tributario respectivo a la sumatoria del total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal que hubiere consignado el deudor tributario en las Declaraciones Juradas mensuales del Impuesto General a las Ventas de los períodos antes indicados.

De existir adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas, para efectos de determinar el total de adquisiciones con derecho a crédito fiscal, se dividirá el total del crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas declarado en los períodos materia de requerimiento entre el resultado de dividir la sumatoria de tasa del Impuesto General a las Ventas más el Impuesto de Promoción Municipal, entre 100. El monto obtenido de esta manera se adicionará a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas exclusivamente.

En caso de existir más de una tasa del Impuesto General a las Ventas, se tomará la tasa mayor.

Las ventas o ingresos omitidos determinados conforme a lo dispuesto en el presente artículo, para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, incrementarán las ventas o ingresos declarados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados.

En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.”

El Artículo 73º. Del CT – improcedencia de acumulación de presunciones, señala:

“Cuando se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación más de una de las presunciones a que se refieren los artículos anteriores, éstas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.”

Artículo 74º del CT- Valorización de los elementos determinantes de la base imponible, señala,

Para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas.

8.3. Resultados

Como resultado del proceso de fiscalización o verificación, la Administración comunica lo actuado siempre y cuando así fuera el caso. Cabe indicar que si como consecuencia de lo actuado, y acto previo a la notificación de las resoluciones de determinación y/o de multa, la Administración podría comunicar los resultados al contribuyente de creerlo así necesario. Somos del pensar que en estos casos la Administración siempre debería efectuar tal comunicación para que el contribuyente tenga pleno conocimiento de los mismos.

El artículo 75º del CT, precisa que:

“Concluido el proceso de fiscalización o verificación la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

Sin embargo, previamente a la emisión de la Resolución de Determinación la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y Resolución de Multa cuando corresponda a infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados,

debidamente sustentadas, a efectos que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación”.

El Concordato

Culminado el proceso de fiscalización, es común establecer diferencias entre lo determinado por la Administración Tributaria y lo declarado por el contribuyente, estas diferencias podrían resolverse por acuerdo entre ambos, fijando el monto del tributo que corresponde por obligación al contribuyente, sin embargo no existe en nuestra legislación doméstica una formalización por escrito del acuerdo de tales diferencias, y menos documento alguno donde quede asentado lo acordado; al cual se denomina "concordato - tributario".

El concordato es un contrato en el cual las partes intervinientes (el estado y el contribuyente) se hacen mutuas aprobaciones, fijando un importe que en definitiva determinan el importe a pagar por el deudor tributario.

Existen algunos tratadistas que todavía mantienen la posición de que el concordato un contrato de derecho público, sin embargo es de considerar que por la naturaleza de la actividad del Estado y por el poder de imperio ejercitado, impide concertar y establecer acuerdos respecto a tributos que por ley corresponde al contribuyente.

Adicionalmente a lo manifestado, no es posible ni es competencia que la Administración Tributaria, disponga de los derechos que constituyen recursos del estado que es objeto de controversia.

En nuestra legislación Tributaria, no existe el concordato, por lo tanto, la Administración Tributaria carece de facultad de formalizar por escritos los "acuerdos" sobre el monto de las obligaciones tributarias por controversias suscitadas con el deudor tributario.

Sin embargo el Citado Código tributario en su artículo 166° manifiesta que, La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

8.3.1. Resolución de Determinación

Nuestro actual CT, regula en su artículo 76°:

“La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.”

La Administración Tributaria, como consecuencia de todo lo actuado en el proceso de Fiscalización, materializa sus resultados, a través de la emisión y notificación al contribuyente de las Resoluciones de Determinación, en la que hace ver al contribuyente la mayor obligación tributaria determinada e inclusive por cierto de ser el caso, el mayor saldo a favor del mismo.

En estas Resoluciones, la Administración deberá dejar en claro los fundamentos de hecho y de derecho en que se fundamenta para poder sustentar la determinación. El contribuyente que no se encuentre conforme con la misma podrá efectuar el reclamo ante la Administración dentro de los términos y plazos que las normas pertinentes regulan.

8.3.2. Resolución de Multa

El CT en su artículo 77°, establece los requisitos de las Resoluciones de Determinación y de Multa, según:

“La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

- 1. El deudor tributario*
- 2. El tributo y el periodo al que corresponda*
- 3. La base imponible*
- 4. La tasa*
- 5. La cuantía del tributo y sus intereses*
- 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria*
- 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen*

Tratándose de Resoluciones de Multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

La Administración Tributaria podrá emitir en un solo documento las Resoluciones de Determinación y de Multa, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período”

La Administración Tributaria como consecuencia de la fiscalización efectuada, puede emitir Resoluciones de Multa, cuando detecte el incumplimiento de una obligación formal o sustancial, y la misma infracción esté expresamente tipificada como una sanción, susceptible de multa.

Estas Resoluciones al igual que la de Determinación, de no estar conforme el contribuyente, puede este efectuar el reclamo que corresponda. Así mismo se debe mostrar en ella de manera clara y precisa los fundamentos que sostienen la referida resolución.

8.3.3. Orden de Pago

Nuestro CT, en su artículo 78° regula:

La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:

- 1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.*
- 2. Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.*
- 3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la Orden de Pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.*

Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.
- 4. Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (3) días hábiles, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.*

5. Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

Las Órdenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Como consecuencia del proceso de Fiscalización, la Administración Tributaria puede emitir Órdenes de Pago, y esto sólo bajo el supuesto, de que como resultado de la verificación de los libros y/o registros se determine omisiones, con respecto a lo declarado por el contribuyente. Este supuesto está regulado en el numeral 5) del artículo 78° del CT.

Entendemos que este accionar no es muy aplicado por la administración, en tanto en la gran mayoría de los casos, como resultado del proceso de fiscalización y de encontrarse mayores obligaciones tributarias, regularmente se emiten las Resoluciones de Determinación, sin embargo es pertinente indicar que el supuesto de la emisión de una Orden de Pago, es perfectamente válido, en el único supuesto dado a notar en el párrafo precedente.

9. Caso Práctico – Con incidencia en el Impuesto a la Renta

La empresa comercial Cinco Estrellas SRL de RUC 100000100 inicia sus operaciones en enero del 2004, con un capital de S/.10,000.00 por aportación equitativa de 2,000 por cada uno de sus 5 socios.

En la constitución de la sociedad se dieron los siguientes eventos:

- Con fecha 1/01/04 por voluntad propia de 5 amigos, decidieron constituir una empresa la cual estaría dedicada a la venta de sillones, para tal efecto se reunieron ante un notario quien redactó la minuta de constitución la misma que fue elevado y registrado ante los Registros Públicos.
- Posteriormente a ello, con fecha 15/4/04 uno de los representantes se apersono a las Oficinas de la Administración Tributaria para inscribir a la sociedad ante los registros de la SUNAT, llenado los formularios 2119 para la informar la actividad económica de la empresa, el domicilio fiscal de la referida empresa, la fecha de inicio de sus actividades, los tributos a los que iba ha estar afecto así como los representantes legales señalando el cargo y desde que fecha se encuentran autorizados a tal facultad, culminado el formulario y presentado ante las oficinas de la SUNAT, obtiene el numero de RUC siendo éste el N° 100001000, es necesario señalar que en el tramite del llenado se informó que estando comprendido en el Art. 23° de la Ley de Renta, le alcanzaría afectarse a rentas de tercera categoría, sin embargo al estimar que sus ingresos no superaría los 100,000 al año opto por acogerse al régimen especial, para tal efecto deberá tributar afectando a sus ventas el 19% por el impuesto general a las ventas

y el pago por concepto de renta ascendería al 2.5% de los ingresos netos obtenidos, siendo calificado este como un pago definitivo por el referido tributo.

Culminado el trámite, procedió a solicitar ante la administración tributaria la autorización para la emisión de comprobantes de pago, presentando el formulario 806 y 825 los cuales permiten autorizar el número de serie y la cantidad de comprobantes a imprimir.

Culminado dicho acto, registra los siguientes eventos.

Actividades realizadas

- A fin de cumplir con los requisitos establecidos en la constitución de la sociedad con fecha 12/4/04 los socios efectuaron depósitos en efectivo a la cuenta de creación de la sociedad, siendo esta considerada como aportación del capital social de constitución.
- Con fecha 18/9/04 adquiere mercadería siendo estos 25 sillones al valor de S/.1,250.00 el referido pago se realiza al contado y en efectivo
- Con fecha 30/10/04 efectuá pagos del mes por consumo de energía eléctrica y agua en el importe de S/. 119 cada uno incluido el IGV, el importe es equivalente todos los meses.
- Con fecha 30/10/04 celebro el contrato de arrendamiento con el dueño del inmueble siendo esta una persona natural, el valor del alquiler asciende a S/200 cada mes, el arrendatario como constancia del pago le entrega recibos de pago pre-numerado los mismos que fueron adquiridos en una librería.
- Con fecha 01/11/2004 la empresa obtiene un préstamo bancario por S/.50,000 el mismo que es destinado en el 60% a gastos personales a los socios y el otro 40% para comprar 400 unidades de sillones para la venta.

La tasa de interes por el préstamo bancario asciende a S/.100 mensuales

- Con fecha 8/11/04 vende 250 unidades de sillones al valor de S/45.00 cada uno, importe que asciende al valor de venta en S/11,250.00
Las empresas de similar actividad, considerando la fecha de inicio, el capital de constitución y los ingresos obtenidos, reportan una utilizad comercial al margen neto deducido el impuesto anual de renta, en 20%.
- Con fecha 15/12/04 da de baja de su stok de mercadería 100 sillones por motivos que se han deteriorado, no realiza mayor trámite que las anotaciones de sus libros contables.

El contribuyente al final del ejercicio determina perdida tributaria según siguiente detalle:

Estado de Ganancias y Perdidas 2004

Ventas	11,250.00
Costo Vta	(17,500.00)
Margen Bruto	(6,250.00)
Menos :	
Energía Eléctrica	(300.00)
Alquiler	(600.00)
Intereses	(100.00)
Perdida del Ejercicio	(7,250.00)

Desarrollando el tema:

En facultades conferidas por el Art. 62° y 87° del Código Tributario, la Administración Tributaria realizó fiscalización al contribuyente, y como resultado de lo revisado, estableció omisiones en la renta neta imponible del ejercicio 2004, siendo esta en base cierta, a fin de otorgar el derecho de defensa y pueda sustentar dichas omisiones emitió diversos requerimientos donde solicitó que acredite y sustente las observaciones encontradas, sin embargo al cierre de los requerimientos ampliatorios, el contribuyente no sustentó lo observado, determinándose así y configurándose acotaciones a la renta neta y estableciendo omisiones al pago del impuesto.

✓ Determinando el movimiento de sus bienes:

Movimiento de existencia - 2004

Método PEPS

Periodo	Entrada			Salida			Saldo		
	Cantidad	Costo Unit	Valor S/.	Cantidad	Costo Unit	Valor S/.	Cantidad	Costo Unit	Valor S/.
18/09/04	25	50	1250				25	50	1250
01/11/04	400	50	20000				425	50	21250
08/11/04				250	50	12500	175	50	8750
15/12/04				100	50	5000	75	50	3750
	425		21250	350		17500	100		5000

Observaciones: Por las ventas del 8/11/04 considera un costo de S/.50 cuando en realidad vendió a S/.45.00, por lo cual incrementa el costo en forma indebida.

- ✓ Determinando el flujo del efectivo

Flujo de Efectivo

Concepto	Octubre	Noviembre	Diciembre	Movimiento Total
Ingreso				
Saldo Inicial	0.00	8,193.50	17,461.50	0.00
Vtas	0.00	13,387.00	0.00	13,387.00
Aporte de socios	10,000.00	0.00	0.00	10,000.00
Préstamo bancario	0.00	20,000.00	0.00	20,000.00
Salidas				
Compra de Mercaderías	(1,487.50)	(23,800.00)	0.00	(25,287.50)
Energía y Agua	(119.00)	(119.00)	(119.00)	(357.00)
Alquiler de local	(200.00)	(200.00)	(200.00)	(600.00)
Intereses	0.00	0.00	(100.00)	(100.00)
Saldo Final	8,193.50	17,461.50	17,042.50	17,042.50

Calculo de las acotaciones al impuesto a la renta anual:

- Costo de venta:
Mayor costo utilizado por ventas de 250 unidades y costea S/.50 cada unidad, cuando en la realidad debió ser S.45
Baja de bienes del stock de mercadería por deterioro, sin embargo no comunico ni dio de baja de acuerdo a los procedimientos establecidos por la norma – 100 unidades por S/50.00 (valor del costo)
- El alquiler del inmueble se efectúa sin el debido comprobante que debe emitir el arrendador (formulario 1683), el documento que anota como sustento de gasto no tiene reconocimiento tributario.
- Parte del Préstamo es utilizado para fines ajenos a la actividad económica de la empresa, ya que el 60% de dicho préstamo fue destinado a los socios para actividades personales- Reparo S/60.00
- Margen de utilidad, la empresa el 8/11/04 realizó ventas subvaluadas en S/.5.00 por las 250 unidades comercializadas, así mismo las ventas no registran utilidad comercial, razón por la cual se procede a aplicar la utilidad de acuerdo al margen de utilidad comercial antes de distribuir utilidades. S/.12,500 es el valor de venta a ello se le adiciona el 30% de utilidad comercial, ascendiendo S/ 3,750.00

Calculo final del impuesto a la Renta 2004

Ventas	11,250
--------	--------

Costo Vta	(17,500)
Margen Bruto	(6,250)
Menos :	
Energía Eléctrica	(300)
Alquiler	(600)
Intereses	(100)
Perdida del Ejercicio	(7,250)
Adiciones	10,660
Mayor Costo de Vta-250 unid x S/.5.00 –por la sub valuación	1,250
Baja de bienes 100 x 50	5,000
Alquiler de inmueble sin comprobante	600
Intereses 60% por gastos ajenos al giro del negocio	60
Margen de utilidad 30% de Vtas subvaluadas (12,500 x 30%)	3,750
Renta Neta Imponible	3,410
Impuesto a la Renta 30%	1,023

CAPÍTULO IV: El Procedimiento de Cobranza Coactiva
(DANTE CAMUS GRAHAM)

1. MARCO NORMATIVO

Para efectos de realizar un análisis práctico sobre el procedimiento de cobranza coactiva es necesario enfocar el aspecto normativo, deteniéndonos primero en el tratamiento que se le daba al amparo del Decreto Ley 17355 en los años 1968 en adelante; y luego en segundo lugar, rescatar las normas posteriores tales como el Código Tributario aprobado por Decreto Ley 25859 (año 1992) y demás otorgados en los últimos años.

El primer decreto de los nombrados regula la facultad de cobro de aquella deuda, sea tributaria o no tributaria, realizada por parte de una entidad distinta a la Administración Tributaria (llámese Banco de la Nación), y el segundo prevee un procedimiento donde la actividad recaudatoria del Fisco y su potestad coactiva tratan solamente respecto de la deuda tributaria.

En las primeras versiones del Código Tributario esta potestad recaía en el Juez Coactivo y no en el fuero administrativo, luego cambió, llegando incluso a nombrarse como Ejecutor Coactivo a un funcionario de la propia administración.

Haciendo un seguimiento a las variaciones sufridas por dichas normas, encontramos el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953 (año 2004) y reglamentado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, así como el Decreto Ley N° 26979 -Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva para obligaciones tributarias y no tributarias (1998)-, modificada por la Ley N° 28165 (2003) y su Reglamento aprobado por Decretos Supremos N°s 036-2001-EF y 069-2003-EF, las mismas que establecen y regulan en forma más ordenada el procedimiento aplicable para el cobro y ejecución coactiva de ambos tipos de deudas.

Ahora pasemos a observar los aspectos más saltantes de ambos regímenes, tanto del campo tributario como del no tributario.

a) DEUDA TRIBUTARIA

Entendemos que la potestad para cobrar coactivamente una deuda tributaria viene de dos fuentes, una dada en la Ley de Tributación Municipal²¹⁹ y la otra dada en el Código Tributario. A nivel de la tributación municipal existe la Ley N° 26979 – Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva y su último Reglamento, cuya data se remonta al año 2003.

²¹⁹ TUO de la Ley de Tributación Municipal, aprobado mediante D.S. 156-2004-EF, publicado en El Peruano en fecha 15/11/2004.

En lo que se refiere al Gobierno Central, el Código Tributario establece las normas que deben seguirse, entre otros temas, para la cobranza de las deudas de naturaleza tributaria administradas por la SUNAT. En este orden de ideas es que encontramos al Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva exclusivamente para uso de la SUNAT, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, en pleno respeto a la fusión administrativa realizada por la institución, ya que junta los procedimientos de cobranza de tributos internos y aduaneros²²⁰ en uno solo.

b) DEUDA NO TRIBUTARIA

Según venimos explicando, la recaudación de la deuda no tributaria se encuentra regulada en la Ley 26979 –modificada por la Ley 28892 (2006)- en el libro referente a los gobiernos locales y otras entidades. Cabe señalar que a este procedimiento administrativo le es aplicable, además, el Reglamento de dicha Ley, el mismo que fue aprobado primero mediante D.S. 036-2001-EF y luego por el D. S. 069-2003-EF.

Con esta introducción se entiende que la cobranza coactiva no solo es aplicable para recupero de deudas tributarias sino además para hacer cumplir las disposiciones administrativas con auxilio de la fuerza pública (ámbito municipal).

Ahora bien, para los efectos de este capítulo abordaremos el procedimiento administrativo de cobranza coactiva de deuda tributaria, y específicamente, el que corresponde a la deuda tributaria administrada por el Gobierno Central a través de la SUNAT.

Es de ver que dentro de los procedimientos que realiza la Administración Tributaria como parte inherente de sus funciones y facultades para lograr un mejor cumplimiento de su misión está el procedimiento de cobranza coactiva, que se ha convertido en las épocas modernas un elemento necesario que no se debe descuidar en toda gestión de la Administración Tributaria, ya que está destinado al recupero de la deuda exigible y no cancelada, llámese deuda morosa, sobre la cual se debe actuar de manera acelerada y efectiva, para poder demostrar a la sociedad que la mora es una fuente muy cara de financiamiento para el contribuyente, ya que viene de la mano con la cobranza coactiva.

Dentro de un tema de política tributaria a nivel administrativo interno algunos estudiosos sugieren que debe darse una prioridad a la cobranza en cuanto debería asignarse en función del monto adeudado y, seguidamente, dar preferencia al cobro de la deuda más nueva, por cuanto es más fácil su

²²⁰ Antes de la vigencia de este Reglamento, la cobranza coactiva de los tributos arancelarios se regía por el Reglamento de Cobranzas Coactivas de Aduanas, aprobado por Resolución de Superintendencia de ADUANAS N° 000758, publicada en fecha 27/06/1999.

cobranza y se evita que se transforme en deuda incobrable. Pero, esto como una simple sugerencia a las distintas administraciones tributarias.

Es decir, para efectos de ordenar la cartera administrativa de cobranza el Ejecutor Coactivo puede seguir con el criterio que mejor le parezca por cuanto goza de plena discrecionalidad al respecto, por lo que podremos observar que pueden distribuir su cartera por distritos territoriales, por orden alfabético, por sectores económicos o por etapas de cobranza, sin perjuicio de otras más.

Entonces la cobranza coactiva es el procedimiento en el cual la Administración Tributaria ejerce medidas de coacción con el fin de recuperar la deuda tributaria debidamente determinada, exigible y que no fue extinguida oportunamente.

Podemos identificar, a grandes rasgos, 4 fases en la cobranza: notificación, embargo, ejecución forzada y conclusión²²¹, sin perjuicio de la división clásica.

Cabe mencionar algunas de las características propias del procedimiento de naturaleza coactiva, tales como la naturaleza estrictamente administrativa, el sustento de la deuda en la verificación de la certeza, el impulso de oficio, respecto a la legalidad, la celeridad procesal, la primacía del interés público sobre el particular, la responsabilidad de los funcionarios que intervienen y su carácter compulsivo e inimpugnable, mas sí revisable.

2. DEUDA EXIGIBLE

Veamos lo que señala la doctrina ya que hay dos presupuestos de la cobranza:

1. **Presupuesto material de la cobranza coactiva:** Donde sólo pueden cobrarse coactivamente las deudas tributarias ciertas, exigibles y líquidas, es decir, aquellas sobre las cuales se ha determinado la certeza respecto de su existencia y su cuantía. Dicho de otro modo, son presupuestos materiales los valores de cobranza (órdenes de pago, resoluciones de determinación, de multa y otros que contengan deuda tributaria) confirmados, consentidos y sobre los cuales se ha superado la fase de la discusión sobre la procedencia de la pretensión fiscal y se ha afirmado el derecho de cobro o éste deriva de lo declarado por el propio contribuyente.
2. **Presupuesto formal de la cobranza coactiva:** Consiste en la expedición del título ejecutivo administrativo, esto es, la Resolución de Ejecución Coactiva que no es otra cosa que la intimación de pago

²²¹ HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto: "Procedimiento Coactivo". IDEMSA, Lima, 2001, pag. 42. Al margen de dicha división aventuramos una división de 5 fases: notificación, medidas cautelares, tasación, remate e intervención excluyente de dominio.

de la deuda tributaria en un plazo determinado establecido por ley, bajo apercibimiento de adoptar medidas cautelares.

Como nos concentramos en el análisis del procedimiento seguido para el recupero de la deuda tributaria que administra SUNAT, haremos ver donde corresponda las indicaciones respectivas a la Ley 26979, señalando de ser el caso las diferencias entre ambos procedimientos.

Como punto de partida, debe reconocerse la deuda que es materia de cobranza, esto es, la que se señala en el artículo 115° del Código Tributario, a saber:

1. Valores que contienen deuda tributaria, es decir, resoluciones de determinación y de multa y órdenes de pago, sobre los que no exista reclamo o apelación presentados, siempre que sea dentro del plazo de 20 días²²²; así como la establecida por resolución del Tribunal Fiscal;
2. Las resoluciones de pérdida de aplazamiento y/o fraccionamiento;
3. Las costas procesales y los gastos administrativos²²³ generados con ocasión de las acciones de cobranza ejercidas en el procedimiento para lograr el recupero de la deuda²²⁴.

Cabe mencionar que este tema guarda importante relación con el de suspensión del procedimiento, muchas veces alegado por los contribuyentes basados en diferentes supuestos, que no siempre guardan el mismo sentido que los contemplados en el artículo 119° del Código Tributario y desarrollados en el artículo 22° del Reglamento. En este sentido, la RTF N° 3459-2-2003 ha definido como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria que, a propósito de los recursos de reclamo o apelación contra la deuda tributaria, sólo procede la suspensión a que se refiere el artículo comentado siempre que el recurso impugnativo se haya presentado oportunamente. Sobre este tema, desarrollaremos con mayor detalle en el ítem correspondiente.

Al respecto del primer supuesto del artículo bajo análisis, cabe mencionar que está referido a un recurso impugnatorio de reclamación formalmente presentado, con las formalidades establecidas en el Procedimiento N° 52 del TUPA de SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 005-2007-EF, y dirigido únicamente contra resoluciones de determinación o de multa dentro del plazo de veinte días a que se refiere el artículo 137° del mismo Código Tributario.

²²² Para el caso de las órdenes de pago, debe seguirse la regla del artículo 119° a) 3) del Código Tributario que extiende a modo de excepción el plazo de 20 días para presentar recurso de reclamación cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente.

²²³ Las nuevas tarifas de almacenaje de bienes embargados y comisados y nuevo arancel de costas del procedimiento de cobranza coactiva fueron aprobadas mediante la Resolución de Superintendencia N° 083-2001/SUNAT, publicada en El Peruano en fecha 21/07/2001.

²²⁴ La versión nueva del artículo 115° del Código Tributario, introducida por el artículo 53° del decreto Legislativo 953, incluye el tema de los gastos administrativos generados dentro de un procedimiento de medida cautelar previa, en la medida que dicho procedimiento sea ya uno coactivo y sea exigible a partir de la notificación de la REC

En el segundo supuesto la norma hace alusión al recurso de apelación presentado ante la Administración Tributaria para que ésta lo eleve luego de verificada la admisibilidad del mismo, ante el Tribunal Fiscal para que resuelva en última instancia administrativa, causando estado.

Es necesario entonces que exista una resolución previa, es decir, un pronunciamiento de la Administración sobre el fondo o la forma del asunto contencioso, no siendo aplicable este supuesto al caso de la denegatoria ficta del artículo 144° del Código Tributario.

En este sentido, cabe precisar que si bien es cierto, el artículo lo que hace es consagrar legalmente el derecho del contribuyente a continuar con el procedimiento contencioso en caso de inacción de la Administración en el plazo de nueve meses que la norma legal le concede, ello no supone que ésta deba permanecer en silencio sobre el asunto litigioso y que ese derecho del contribuyente se convierta en una causal de inexigibilidad de su deuda.

En esta instancia surge una pregunta, qué sucedería con aquel valor reclamado en forma extemporánea cuya resolución que la declara como Inadmisible es apelado oportunamente? Se suspenderá el procedimiento de cobranza coactiva? Debemos entender por una interpretación literal de la norma, que para que proceda la suspensión lo que debe estar reclamado o apelado es el valor original y no su resolución de inadmisibile, por tanto no procede la suspensión.

En el caso del tercer supuesto, la referencia es clara a las resoluciones de pérdida de fraccionamiento de carácter particular consagrados en el artículo 36° del Código Tributario que emite la Administración cuando ha verificado la existencia de alguna de las causales de pérdida consagradas en el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la deuda tributaria, aprobado por R.S. 199-2004/SUNAT.

El cuarto supuesto está referido a las órdenes de pago con la necesaria concordancia con el artículo 119° del Código Tributario. Debe quedar claro que la deuda contenida en una Orden de Pago es exigible al día siguiente con la sola notificación de la misma, ya que constituye una emisión de orden de cancelación inmediata, debido a que se basa en lo declarado por el propio contribuyente y no está sujeta, en forma general, a plazo alguno, salvo lo contemplado en el artículo 119°, y siempre que el contribuyente presente su recurso con las características señaladas, es decir, que medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y que lo presente dentro del plazo de veinte días. Como es lógico, en caso contrario, la cobranza coactiva proseguirá.

Pues bien, al respecto de las mencionadas circunstancias en relación de las órdenes de pago surgen algunas inquietudes para saber a que consideramos deuda exigible (que las ampliaremos mas adelante en el tema de la suspensión del procedimiento):

- Un recurso de reclamación que aduce exoneración? Sería circunstancia para admitir a trámite el recurso.
- Una reclamación que aduce prescripción de la deuda? Sería circunstancia admitida.
- Una reclamación aduciendo presentación de declaración rectificatoria a menor monto de obligación tributaria? Sería otra circunstancia admitida; por supuesto todo ello, sin perjuicio de tener que valorar los demás requisitos formales.

Vale precisar que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7422-5-2004 no procede la suspensión del procedimiento toda vez que los valores no han sido debidamente reclamados.

Al final de los supuestos vale señalar respecto de las costas y gastos, que éstos no resultan deuda exigible, de acuerdo con la Tercera Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 953, siempre que al 6 de febrero de 2004, la deuda tributaria hubiera sido considerada como crédito en un procedimiento concursal, acogida totalmente a fraccionamiento o aplazamiento o declarada como de cobranza dudosa o recuperación onerosa.

Qué diferencia encontramos entre costas procesales y gastos administrativos?

Pues bien, la diferencia estriba en que las costas sirven para cancelar el desplazamiento de la maquinaria institucional para efectos de conseguir el recupero de la deuda en cobranza, donde cada actuación del Ejecutor o Auxiliar Coactivo tiene una costa determinada mediante un Arancel; mientras que los gastos administrativos básicamente se dan en las medidas cautelares de depósito con extracción donde el deudor tributario debe cancelar el gasto incurrido en el transporte de bienes y almacenaje donde se cobrará por metro cuadrado ocupado por sus bienes depositados.

De existir algún exceso en el cobro de las costas será de responsabilidad de los Ejecutores y Auxiliares quienes se encargarán de la liquidación respectiva para la devolución respectiva.

En algunas instituciones públicas en que el auxiliar coactivo no pertenece a la estructura remunerativa de la institución, las costas procesales serán el pago por su actuación, pero atención que así el mismo auxiliar renuncie a su derecho de liquidar sus costas, ello no quiere decir que en caso que corresponda una devolución por pago indebido de costas éstas dejen de liquidarse para la devolución respectiva, para lo cual el Ejecutor Coactivo se encargará de la misma (RTF N° 582-2-99).

3. MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS

Veamos un poco sobre este tema, que resulta un poco confuso para los no entendidos en la materia, ya que no conciben la posibilidad de poder “trabar medidas de embargo antes de un

procedimiento de cobranza coactiva”, y ése es el primer error, creer que no les pueden embargar si es que no tienen una deuda tributaria debidamente notificada; pues atención señores, sí se puede.

Según lo establecido en los artículos 56° al 58° del Código Tributario, para que la Administración Tributaria pueda cumplir con su función y facultad de recaudar, puede hacer uso de una prerrogativa de carácter excepcional, que como tal se establece mediante normas de carácter enumerativo que disponen casos concretos en los que procede dictar medidas cautelares previas en dos grandes supuestos:

1. **Supuestos subjetivos:** los que se estipulan en la primera parte del primer párrafo del artículo 56° del Código Tributario, cuando se refiere al comportamiento del deudor tributario, señalándose taxativamente los supuestos en que se configura ese comportamiento en particular y que justifican dicha medida.
2. **Supuestos objetivos:** que se establece también en el primer párrafo del mismo artículo y se refiere a que existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa. Para ello, la Administración debe determinar qué contenido le da a estas razones que invoca la norma.

Observamos que la naturaleza jurídica de estas medidas cautelares previas no es, en esencia, la misma que la de un embargo definitivo, ya que se diferencian en que la ejecución se difiere hasta el momento en que la deuda, luego de la etapa impugnatoria, se torne en exigible, de conformidad con lo que establece el artículo 115° del código, y sea notificada la respectiva Resolución de Ejecución Coactiva al contribuyente.

En buena cuenta, éstas son medidas propiamente cautelares y no ejecutivas, y nacen de la necesidad de tutelar los intereses públicos amparadas en la urgencia y la excepcionalidad, de ahí el carácter de preventivo ante el posible o supuesto perjuicio que se quiere evitar.

Rescatamos la opinión del jurista Jorge Danós, cuando dice que la denominación de medidas cautelares previas es inapropiada, errónea, ya que se abusa de la redundancia al agregar innecesariamente el término previas para calificar a unas medidas que por ser cautelares son, de suyo, previas²²⁵. Lo que entendemos es que se utiliza esta denominación ciertamente tautológica para diferenciar a éstas de las medidas ordinarias de un procedimiento que en puridad no son cautelares ya que son de ejecución inmediata y solo buscan el recupero de la deuda.

²²⁵ DANÓS, Jorge y ZEGARRA, Diego. El procedimiento de ejecución coactiva. Gaceta Jurídica. pp. 165-166

Respecto a los plazos aplicables, éstos se encuentran detallados en el artículo 57° del Código, siendo resaltante la modificatoria realizada a través del Decreto Legislativo N° 953 en cuanto al plazo de caducidad de la prórroga de estas medidas, ampliándolo de uno a dos años luego de que exista resolución desestimando el reclamo presentado por el contribuyente, así como la modificatoria realizada mediante Decreto Legislativo 981 (2007).

En relación a las medidas cautelares señaladas en el artículo 56° del código, debe considerarse entre otras, que tratándose de deudas tributarias que no sean exigibles coactivamente, la medida cautelar se mantendrá durante un año computado desde la fecha en que fue trabada. Si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos años adicionales. Vencidos los plazos citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando la Administración a ordenar su levantamiento.

Asimismo, las más de las veces el procedimiento de la Administración se materializa con una auditoría, la misma que formalmente se inicia con la notificación del Requerimiento de Fiscalización y prosigue con la formulación de los reparos contables contra lo declarado por el contribuyente. Luego de la sustentación debida a los reparos notificados, la Administración culmina el procedimiento, de ser el caso, con la emisión de los valores de deuda respectivos, sean éstos resoluciones de determinación, resoluciones de multa u órdenes de pago.

Entonces si bien es cierto, este es el procedimiento regular, el artículo 58° del Código Tributario establece como una excepcionalidad más el hecho de que la Administración, a través de su Ejecutor Coactivo, dicte medidas cautelares previas incluso antes de la emisión de los mencionados valores, sujetando ello a que se notifique las resoluciones u órdenes de pago a que se refiere el párrafo anterior, en un plazo de treinta (30) días hábiles.

Un tema relevante en cuanto a las medidas cautelares previas, tal como son denominadas tanto en el Código como en el Reglamento, es la incidencia en el ámbito de lo registral.

En efecto, estas medidas de naturaleza propiamente cautelar o de expectativa, cuando se trata de embargos en forma de inscripción, deben ser anotadas en asientos provisionales, sujetos a plazo de caducidad, tal como es recogido por la norma procedimental tributaria²²⁶. Dichas anotaciones preventivas tienen naturaleza temporal, lo cual puede devenir en la extinción de pleno derecho del asiento o no, según el sistema registral de que se trate y la norma que le sirva de contexto. Diversa jurisprudencia registral se ha pronunciado en este sentido, consolidando la tesis de que independientemente de la existencia de un asiento de cancelación, la medida cautelar previa de la que se está tratando caduca en el plazo señalado en la norma, debiendo ser prorrogada conforme

²²⁶ En realidad, la norma del artículo 57° establece el plazo de caducidad aplicable a todas las medidas posibles de ser trabadas y que son las del artículo 118° del Código.

las reglas establecidas y convertida en definitiva luego de la integración del expediente de la previa con el de cobranza coactiva.

Otro tema importante es el relativo a la aplicación del artículo 119° del Código cuando de estas medidas cautelares se trate, ya que los supuestos de impugnación de la deuda no revierten en inexigibilidad y, por tanto, en suspensión, ya que no estamos dentro de un procedimiento normal de cobranza coactiva sino, por el contrario, en uno previo, extraordinario, no sujeto a las cláusulas de suspensión del mencionado artículo, tal como lo señala la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00996-5-2000, que declaró infundada una queja interpuesta en este sentido, por cuanto no se infringió procedimiento establecido alguno.

Por su parte, los cuestionamientos de fondo formulados por los contribuyentes dentro de recursos de queja, han sido desvirtuados igualmente por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, por cuanto los pronunciamientos del colegiado están referidos a actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código y no deben en ningún caso inducir a un pronunciamiento sobre lo contencioso que solo puede producirse en vía de apelación cuando media resolución que desestime la pretensión del contribuyente.²²⁷

Veamos algunos casos prácticos al respecto:

La Administración Tributaria procede, recuerden su definición, a trabar medidas cautelares previas cuando la conducta lo justifica por parte del contribuyente, tal como cuando la deuda tributaria del contribuyente supera su patrimonio neto y éste no acredita la capacidad económica ni la solvencia suficiente para hacerle frente a sus obligaciones con terceros y ni con el Fisco, definitivamente en este caso la Administración presume con toda razón y derecho que la cobranza será infructuosa. El Tribunal Fiscal ha fallado anteriormente en un caso similar, a saber, se trata de la Resolución N° 339-2-99 del 19 de marzo de 1999.

Igualmente ocurre cuando al contribuyente se le ha iniciado un proceso penal por delito de defraudación tributaria, teniendo en cuenta que si bien es cierto el proceso penal no ha culminado aún, pero recordemos que justamente el objetivo de la medida cautelar previa es adelantarse a los hechos para que la Administración Tributaria no sea sorprendida (RTF N° 543-4-98 del 07 de setiembre de 1998).

Para hacerlo mas didáctico preguntamos lo siguiente: se puede trabar medida cautelar previa dentro de un proceso contencioso tributario? más específicamente dentro de un proceso de reclamación? Recordemos que el artículo 56° del Código señala que dichas medidas se pueden trabar en cualquier momento antes que la deuda sea exigible, lo que significa que también procede

²²⁷ Ver RTF 020-99-4-2002 del 18/04/2002, 02118-2-2002 del 19/04/2002, 01992-3-2003 del 15/04/2003 y 01669-3-2003 del 27/03/2003.

dentro de la etapa de reclamación, sustentándose ésta con los valores ya emitidos e impugnados. (RTFs N°s 863-4-99 y 864-4-99 del 01.10.1999).

4. NOTIFICACIÓN

Sin perjuicio de haberse desarrollado este tema al comienzo del capítulo, resulta necesario agregar que existen en doctrina dos tendencias sobre la naturaleza jurídica de la notificación, exponiendo una de ellas que se trata de un acto administrativo en sí mismo, independiente, técnicamente distinto del acto a ser notificado, y la otra que se trata, antes bien, de un requisito del acto notificado para que éste sea tal y surta plenos efectos.

Revisando la doctrina, en el primer derrotero, Retortillo Gonzales²²⁸ señala que la notificación, al ser la última fase en la elaboración de un acto administrativo, la operación que lo completa, no puede ser sino un requisito, tal como lo es la promulgación a la ley. En sentido contrario, abunda en beneficio de la tesis de la independencia de los actos el hecho de que al ser declarada la nulidad de la notificación, ello no implica la nulidad del acto notificado, aún cuando el conocer el acto es brindarle efectos no importa validez.²²⁹

En ese orden de ideas, el análisis se centra en el artículo 104° del Código y los matices que debe tenerse en cuenta a efectos de poder establecer la validez absoluta del procedimiento de cobranza coactiva.

Como ya hemos mencionado, las formas de notificación son:

- a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. Se entiende que la notificación se entenderá válida mientras el contribuyente no formalice su cambio de domicilio fiscal, de acuerdo con lo estipulado por la Administración;
- b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía;
- c) Por constancia administrativa;
- d) Por publicación en la página web de la Administración o en el Diario Oficial, en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa y en que el contribuyente tenga la condición de no hallado o no habido o el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido;
- e) Por Cedulón. La notificación se entenderá válida mientras el contribuyente no formalice su cambio de domicilio fiscal, de acuerdo con lo estipulado por la Administración. Recuérdese que

²²⁸ Citado por GONZALES NAVARRO, Francisco. Derecho administrativo español. El acto y el procedimiento administrativo. EUNSA. Pamplona. 1997. p. 948. Nota 15.

²²⁹ GONZALES PEREZ es citado también por Francisco Gonzales Navarro. p. 949.

cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará el cedulón en dicho domicilio.

Observamos que a nivel del derecho comparado, legislaciones tributarias como la alemana, la uruguaya y la boliviana aceptan similares formas de notificación.

En este orden de ideas, cabe mencionar que el Tribunal Fiscal, a través de una serie de resoluciones, ha establecido que la Administración debe seguir estrictamente el cumplimiento de las formas de notificación para que los actos puestos en conocimiento surtan todos sus efectos. Tan es así que, como consecuencia de pronunciamientos finales del referido Tribunal, se ha dispuesto la nulidad de los actos seguidos con posterioridad a una notificación no llevada de conformidad con lo que se señala en este artículo. Sin embargo, cabe mencionar que, en casos disímiles, el Tribunal Fiscal no ha prestado suficiente atención a lo que se dispone en el Código Tributario en el sentido de que corresponde al contribuyente la formalización del cambio de domicilio fiscal a efectos de determinar la validez de una notificación.

Para mencionar algunas resoluciones, las RTFs N°s 00815-5-2001 (05/09/2001) y 00905-1-2001 (13/07/2001) se refieren las notificaciones defectuosas o irrespeto a las formas establecidas en la norma. Las disposiciones son claras: los procedimientos carecen de sustento por ser las deudas inexigibles. Cabe mencionar que el Tribunal no toma en cuenta el hecho inequívoco de la notificación tácita regulada en el penúltimo párrafo del artículo 104°, que no es otra cosa que conocer los actos notificados aun cuando éstos fueron mal notificados, si no de qué otra manera se puede entender que se halla formulado quejas o apelaciones.²³⁰

Asimismo, sobre el tema de notificaciones en el procedimiento de cobranza coactiva hay que explicar respecto a la nulidad deducida por la notificación de las órdenes de pago impugnadas conjuntamente con la resolución de ejecución coactiva, que ésta carece de sustento pues de acuerdo a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 693-4-1999 de fecha 16 de julio de 1999, que constituye carácter de observancia obligatoria, las notificaciones surten efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción o al de la última publicación, y esta regla es aplicable tanto a órdenes de pago como a resoluciones de ejecución coactiva, iniciándose la cobranza coactiva al día siguiente de su notificación, cuando las órdenes de pago ya son exigibles.

En el mismo sentido, se precisa que el Ejecutor Coactivo está facultado plenamente a iniciar el procedimiento de cobro coactivo desde el día siguiente de haberse notificado la Resolución del Tribunal Fiscal correspondiente, sin que sea necesario esperar algún plazo adicional para tal efecto, para lo cual debemos considerar el artículo 115° del Código cuando señala que es deuda exigible aquella establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley o por Resolución del Tribunal Fiscal, así a secas.

²³⁰ Sobre las formas de notificación ver RTF N° 00992-4-2002 del 26/02/2002 y 01147-2-2002 del 28/02/2002.

Algo similar ocurre en el caso de las Demandas Contenciosas Administrativas, cuyo articulado ha sido recientemente modificado por el Decreto Legislativo 981 y el cual veremos más adelante, donde se encuentra restringido a un plazo determinado; pues es el caso que para efectos de la cobranza coactiva, por el solo hecho de admitirse a trámite la demanda referida, no se suspende la tramitación ni la ejecución del acto administrativo.

Este tema de notificaciones es visto con mayor amplitud en el título respectivo.

5. RESOLUCIÓN DE EJECUCIÓN COACTIVA

El artículo 117° del Código Tributario señala que el inicio del procedimiento de cobranza solamente procede cuando la Resolución de Ejecución Coactiva (REC) es notificada al contribuyente por alguna de las formas establecidas en el artículo 104° del mismo Código. Ello supone una serie de formalidades²³¹ que deben ser cumplidas para que dicho procedimiento sea iniciado y, por ende, seguido de acuerdo a Ley; en consecuencia, los embargos dictados en ese procedimiento se hallan bajo el amparo de la ley (Principio de Legalidad).

Como ya se dijo antes, este documento es el presupuesto formal de la cobranza coactiva, el cual debe contener ciertas características:

1. Los valores que contienen la deuda tributaria deben haber sido notificados con anterioridad o simultáneamente, asegurando así el derecho del contribuyente a la presentación del recurso correspondiente contra dicha deuda en el plazo establecido por la ley, determinándose la suspensión o la conclusión del procedimiento, según se trate de resoluciones de determinación o de multa y de órdenes de pago, respectivamente. Para el caso de las primeras, la notificación debe haber sido hecha por lo menos 20 días hábiles anteriores; mientras que para las segundas, en tanto se trata de valores conteniendo el saldo declarado y no pagado por el propio contribuyente, no existe plazo alguno pudiendo ser notificadas en simultáneo con la REC, siendo únicamente de aplicación la excepción del artículo 119° del Código.
2. La REC debe contener los datos mínimos a que se refiere el artículo 117° del código, que son: nombre del deudor tributario,

²³¹ Sobre las formalidades aludidas, la doctrina las ha denominado *ad solemnitatem*. El precepto del artículo 117° regula la expedición del título ejecutivo administrativo que constituye el primer acto procesal con el que se da inicio a la cobranza. Si se omite alguna de las formalidades señaladas, la sanción es la nulidad. En cuanto a este tema, debe distinguirse entre el acto propio que constituye la resolución de cobranza y el acto que importa su notificación, de modo tal que la nulidad de uno no implique la nulidad del otro.

número de orden de pago o resolución objeto de cobranza, cuantía del tributo o multa así como de intereses y total de deuda, y el tributo o multa y periodo a que corresponda, bajo sanción de nulidad. En este sentido, tal como se señala en dicho artículo, la nulidad únicamente estará referida a la orden de pago o resolución objeto de cobranza respecto de la cual se omitió alguno de los requisitos señalados, lo cual supone que el Ejecutor Coactivo no puede pronunciarse por cualquier otro pedido de nulidad que no sean los contemplados por la norma.²³²

3. Finalmente, debe cumplirse con las formalidades de la notificación, ya que de ello depende de que la Administración Tributaria pueda oponer una fecha cierta para el inicio del procedimiento de cobranza y, en consecuencia, contar el plazo de apercibimiento de siete días a que hace mención la REC y que marca el inicio propiamente dicho de las acciones de cobranza, tales como acumulaciones, requerimiento de pago, medidas de embargos, requerimientos de información a terceros, entre otras.

De un rápido repaso hemos observado que en derecho comparado que al inicio de la cobranza suele denominarse mandamiento de ejecución, mandato de pago o inicio de apremio, en tanto supone un requerimiento formal, legal y final que hace la administración tributaria para que el deudor cancele su obligación.²³³

Cabe precisar que la Administración Tributaria notifica en forma conjunta a los contribuyentes deudores la Resolución de Ejecución Coactiva con la Orden de Pago, lo que es un acto de notificación pleno y válido bajo todo punto de vista, debiendo distinguirse que son dos documentos distintos y dos actos distintos y mas aun se considera que la Orden de Pago es un acto posterior a la Resolución de Ejecución Coactiva, tal como lo prescribe la RTF N° 671-2-98 del 14 de agosto de 1998; mas aun la Orden de Pago tiene efectos posteriores a dicha resolución.

Para explicarlo mejor, cuando se notifica la orden de pago en forma conjunta con la Resolución de Ejecución Coactiva, en la orden se señala que el contribuyente tiene un plazo de tres días para cancelar la deuda antes que se dé inicio a la cobranza coactiva (lo que es totalmente discrecional), y

²³² En opinión del jurista Jorge Danós, el Ejecutor Coactivo sí puede pronunciarse sobre todo tipo de pedido de nulidad que se le presente, dentro del procedimiento y por actos dictados por él y dentro de los alcances que la norma establece para los actos administrativos. En específico, el Ejecutor Coactivo puede pronunciarse sobre la nulidad planteada conforme lo establecido en los artículos 116° y 117° del Código, no siendo ello óbice para que pueda pronunciarse sobre otro tipo de nulidades. El Tribunal Fiscal no se ha pronunciado al respecto (opiniones vertidas a propósito del Curso de Cobranza Coactiva dictado para los funcionarios de SUNAT los días 19, 20, 21 y 22 de octubre de 2004).

²³³ SOTELO, Eduardo. Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos. En: THEMIS N° 34 (1996), p. 237.

que asimismo se mantiene el plazo de 20 días para reclamar si lo ameritara el caso (circunstancias que evidencien que la cobranza será improcedente). Se recomienda revisar igualmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 422-1-99 del 14 de mayo de 1999, así como la N° 693-4-1999 de fecha 16 de julio de 1999, que constituye carácter de observancia obligatoria.

6. FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO

La doctrina y la legislación comparada nos señalan que el director e impulsor del procedimiento administrativo de cobranza es el Ejecutor Coactivo, quien por mandato legal gestiona el cobro y recupero de la deuda tributaria exigible puesta a su disposición. Nuestra legislación, tanto a nivel central como local, no es ajena a esta corriente que no es sino la expresión más clara de la autotutela del Estado en sentido tributario, esto es, es la entidad administrativa la que realiza por ella misma el cobro de los tributos en cabeza del Ejecutor Coactivo.

En la doctrina administrativa española, por ejemplo, “el procedimiento de apremio es una manifestación clara del principio de autotutela o autodefensa ejecutiva de la Administración, por lo que ésta se halla exenta de la carga de solicitar a los Tribunales la ejecución de sus propias decisiones, pudiendo llevarlas a cabo ella misma, lo que constituye para su ordenamiento un principio general de la actuación de la Administración Pública”.²³⁴ Es más, en el procedimiento de cobranza la Administración actúa como juez y como parte, a diferencia de lo que por principio es una característica de lo jurisdiccional. Sin embargo, pese a esta afirmación, se debe tener claro que, tal como lo ha dejado sentado la Corte Suprema en diversas ejecutorias, el Ejecutor Coactivo no ejerce jurisdicción y, consecuentemente, no puede pronunciarse, por ejemplo, sobre la procedencia o no de la cobranza coactiva, aun cuando el Código Tributario le confiere la potestad de verificar, en ese mismo sentido, la exigibilidad de la deuda y que, como veremos en las siguientes líneas, se trata de una facultad de origen, es decir, que es a su vez un requisito para que el procedimiento tenga inicio.

Concretamente, el Ejecutor Coactivo no tiene facultad resolutoria, no tiene competencia para resolver asuntos contenciosos, siendo su responsabilidad el correr traslado adecuado cuando le presenten recursos de tal naturaleza, aunque nuestro ordenamiento le alcanza algunas facultades para resolver ciertos temas vinculados específicamente a la exigibilidad de la deuda tributaria, sin perjuicio de ser el personaje que dirige justicia en los casos de intervención excluyente de dominio.

En buena cuenta, es facultad del Ejecutor Coactivo el cautelar, ejecutar y cobrar, siendo una novedad en nuestro ordenamiento tributario el concederle al Ejecutor y al Auxiliar Coactivo otras funciones, cualesquiera que sean, siempre que la propia Administración Tributaria les designe en forma especial.

Y ahí surge la pregunta: a qué otras funciones se refiere?

²³⁴ Sobre la naturaleza jurídica del procedimiento de ejecución coactiva y sobre doctrina española, puede consultarse “EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA” de Jorge Danós Ordóñez y Diego Zegarra Valdivia. DANOS, Jorge: “El Procedimiento de Ejecución Coactiva”. Gaceta Jurídica Editores, Lima, Pág. 13.

Es de entender que se refiere a funciones netamente administrativas y de apoyo a otras áreas de la propia Administración, siempre que no tenga que ver con el poder resolver asuntos contenciosos, y para lo cual imaginamos que se necesitará de una reglamentación especial.

Cabe señalar que en el procedimiento coactivo, el Ejecutor es asistido y apoyado por el Auxiliar Coactivo, a quien se le aplican las reglas de designación y facultades que establece el Código Tributario. El Auxiliar Coactivo es quien se encarga directamente de la gestión de la cartera asignada, es responsable de la custodia de los expedientes coactivos, es quien atiende las diligencias de embargo en tanto así se requiera y, en general, vela por el cumplimiento del procedimiento. Es, digamos, quien hace las veces de un secretario de juzgado, para efectos de ponerle un símil.

Por tanto el procedimiento de cobranza coactiva, es llevado a cabo por funcionarios públicos que no forman parte del Poder Judicial, sino más bien del Fuero Administrativo, por que tanto los Ejecutores como los Auxiliares Coactivos son designados por entes administrativos a los que la ley les da expresamente tal atribución, sin apearse a las reglas constitucionales aplicables a la designación de magistrados, aún cuando la equivalencia y similitud ejecutiva es manifiesta.

Encontramos que el artículo 116° del Código Tributario –así como el artículo 3° de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva- regula las facultades coercitivas y de resolución dentro del procedimiento. Si bien el Código es más específico, la Ley es más escueta, limitándose a dar como única y genérica facultad la de ejercer, en su calidad de director del procedimiento, las acciones de coerción para el cumplimiento de la obligación tributaria.

Creemos que la más importante de las facultades, es la verificación de la exigibilidad de la deuda a cobrar, a la luz del artículo 115° del Código, ya que de ello dependerá la existencia de un procedimiento válido. Las demás facultades que se mencionan en el artículo 116°, así como en el artículo 5° del Reglamento, hacen referencia, además, a los procedimientos de ejecución de garantías, de intervención excluyente de propiedad (tercerías) o de ejecución forzada (remate), ampliándose a partir de la vigencia de los Decretos Legislativos N°s 953 y 981 algunas especificidades que el legislador creyó convenientes agregar, tales como el tema de las nulidades que puede el Ejecutor Coactivo resolver o el tema del requerimiento al tercero de la información que acredite la veracidad de la existencia o no de créditos pendientes de pago al deudor tributario.²³⁵

Se advierte que se mantienen muchas funciones, acciones o conductas que aparentemente serían connaturales al procedimiento y a la potestad del Ejecutor y que no se están regulando, como por ejemplo, el tema de las copias autenticadas a solicitud del contribuyente, cuando entramos en una era de informatización y digitalización de los archivos, o el tema de la nulidad del procedimiento bajo el

²³⁵ Esta mención normativa se hizo necesaria para concordar con la nueva redacción del artículo 18° del mismo Código que, en el tema de las responsabilidades solidarias del tercero retenedor, incluyó esta facultad genérica de la Administración, quedando de este modo materializada en el Ejecutor Coactivo dicha facultad.

sustento de la notificación viciada al contribuyente, siendo lo correcto que presente un recurso impugnatorio, entre otras funciones.

Justamente es que por su parte, la Ley 26979 establece unas funciones que este funcionario debe cumplir, tales como:

1. Conocer los procedimientos administrativos referidos a las obligaciones tributarias y no tributarias que constituyen etapa pre coactiva, sólo entonces tendrá lugar la coerción;
2. Proveer todo los escritos que le sean presentados, firmando las resoluciones que expida;
3. Realizar todas las diligencias inherentes a la gestión de cobranza coactiva, sustanciando los procedimientos a su cargo, cumpliendo con las normas pertinentes;
4. Despachar diariamente durante el horario de atención al público, habida cuenta del carácter de tiempo completo y dedicación exclusiva del cargo.
5. Adoptar las medidas necesarias a fin de garantizar y procurar el cobro de la deuda.
6. Recurrir a toda fuente de información, interna o externa, a efecto de determinar el patrimonio del deudor y, por ende, la posibilidad de éxito de recuperación del adeudo.
7. Realizar las acciones necesarias destinadas a la ejecución de las garantías otorgadas en el aplazamiento y fraccionamiento concedidos a los sujetos obligados, en caso de incumplimiento imputable a los últimos.
8. Supervisar en forma continua al Auxiliar Coactivo con el objeto de que cumpla fielmente los deberes propios del cargo y realizar, de oficio o a instancia de parte, las correcciones en que pueda incurrirse en la tramitación del procedimiento, sin perjuicio de la responsabilidad que pudiera comprobarse.
9. Practicar, de ser necesario, fuera del horario establecido, las diligencias correspondientes, habilitando previamente día y hora.

Es forzoso mencionar que al margen de lo anteriormente mencionado, es facultad expresa del Ejecutor Coactivo el:

1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria.

2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción - facultad discrecional- las medidas cautelares, así como ampliar o disminuir el monto de las mismas.
3. Improvisar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda, sea por medio de comunicaciones, publicaciones o requerimientos de información de los deudores a entidades privadas o públicas.
4. Ejecutar cualquier garantía otorgada a favor de la Administración, siempre que exista un procedimiento de por medio.
5. Suspender o concluir el procedimiento conforme lo dispone el artículo 119° del código.
6. Disponer la colocación de carteles, afiches o similares alusivos las medidas cautelares trabadas en los lugares que considere convenientes (también es facultad del auxiliar).
7. Dar fe de los actos en que interviene (también es facultad del auxiliar)
8. Disponer la devolución de los bienes embargados cuando corresponda de acuerdo a ley.
9. Declarar de oficio o de parte la nulidad de la resolución de ejecución coactiva cuando incumple con los requisitos del artículo 117° del Código.
10. Declarar de parte de oficio o de parte la nulidad del remate cuando incumple con los requisitos previstos en el reglamento. Cabe señalar que la parte interesada tiene 3 días para solicitarlo una vez finalizado el acto del remate.
11. Dejar sin efecto todo gravamen o carga que pese sobre los bienes transferidos producto del remate.
12. Admitir y resolver la intervención excluyente de propiedad (Tercería de Propiedad).

13.

Demás funciones que se establezcan
mediante Resolución de Superintendencia.

Mencionamos que la norma señala como requisitos para ser Ejecutor Coactivo o Auxiliar Coactivo el de ser titulado en derecho para el primer caso y para el segundo caso se exige como mínimo ser bachiller en derecho, contabilidad, economía o administración. Resulta interesante saber que un Auxiliar Coactivo que tenga otra especialidad de las mencionadas será sujeto de nulidad en su función. Asimismo un Auxiliar que no sea bachiller en derecho ya sabe que no podrá hacer carrera en la oficina de cobranza coactiva, es decir no podrá aspirar a ser nombrado Ejecutor Coactivo algún día.

De otro lado, ambos funcionarios (Ejecutor y Auxiliar) no podrán ejercer el cargo, de haber sido condenados o en todo caso de ser sujetos a un proceso penal por delito doloso, esto quiere decir que no se necesita haber sido sentenciados para dejar de ejercer, lo que en cierta forma no es muy objetivo.

7. MEDIDAS CAUTELARES DEFINITIVAS

Como repaso, lo primero que hay que entender es que el procedimiento de cobranza coactiva tiene como primera fase la de Notificación y como una segunda, la de Trabar Medidas Cautelares. Es en esta etapa que el Ejecutor secundado por el Auxiliar Coactivo van a implementar y materializar todas las acciones de cobro contra el patrimonio del deudor tributario.

Pues bien, estando a lo dispuesto en los artículos 118° del Código Tributario y 16° del Reglamento, el Ejecutor Coactivo al gozar de la discrecionalidad, está en facultad de ordenar cualquiera de las medidas cautelares allí contempladas a efectos de garantizar el recupero de la deuda, haciéndose efectivos los embargos, sean éstos de inmediata o posterior ejecución, según se trate de cada uno de los tipos contemplados en la norma, a saber: Retención, Inscripción, Intervención y Depósito.

Dentro de esta discrecionalidad ejercida por parte del Ejecutor Coactivo cabe mencionar que la adopción de las medidas cautelares está sujeta a los siguientes principios:

- a) Principio de Eficacia: debe adoptarse la medida más adecuada para el cobro de la deuda tributaria. Para nuestro gusto, deberíamos denominarlo Principio de Eficiencia, ya que lo que interesa es llegar al recupero de la deuda pero utilizando la medida coercitiva mas práctica y líquida.
- b) Principio de Proporcionalidad: debe adoptarse medidas hasta el monto necesario para cubrir el cobro de la deuda tributaria, incluyendo un porcentaje por cálculo de intereses a futuro, teniendo el Ejecutor la facultad de dejar sin efecto o levantar aquellas medidas o la parte en que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas procesales y gastos administrativos.

c) Principio de Legalidad: la actuación de la cobranza está sujeta al cumplimiento de los requisitos legales previstos para cada caso. Más que un Principio de Adopción de Medidas Cautelares es el propio Principio Regulator del Procedimiento de Cobranza Coactiva (recordemos que el Procedimiento Administrativo de Cobranza Coactiva está regido por los Principios de Legalidad, Ejecutoriedad, Celeridad y Autotutela).

Por su parte, la Teoría General del Proceso ha clasificado las medidas cautelares en medidas para Futura Ejecución Forzada, medidas de No Innovar, medidas de Innovar y medidas sobre el Fondo. Justamente en el ámbito de lo tributario, el procedimiento de cobranza solo ha desarrollado las primeras, para Futura Ejecución Forzada, ya que con ellas puede asegurarse el cobro de la deuda tributaria.

Como señala el tratadista Monroy Gálvez sobre las medidas cautelares, el embargo es el acto por el cual se inmoviliza jurídicamente un bien del deudor, a fin de que el acreedor pueda hacer efectivo su crédito. Queda claro entonces que a través del embargo se hace efectiva la forma más idónea de recupero del adeudo tributario, en la medida claro está en que pueda anticiparse el Ejecutor a los resultados o pueda prever la efectividad de la medida, basado precisamente en el manejo de la información.

Este supuesto, es muy usado por el contribuyente el argumento del abuso de autoridad, a pesar de que sabemos por la propia doctrina que un ejercicio no es abusivo cuando se trata del cumplimiento de una norma legal.

En este sentido, otro maestro, Jorge Danós, continúa opinando que las consagraciones normativas a las limitaciones o restricciones facultativas que persiguen evitar el abuso de derecho tienen sustento y espíritu en las experiencias de gobiernos locales de antiguo. A ello se debe en buena cuenta la existencia de una norma específica que difiere de las disposiciones del Código Tributario.

Para abundar en este tema de responsabilidades y acusaciones de abuso, cabe mencionar que nuestro diseño normativo penal en lo que respecta al abuso de autoridad, contenido en el artículo 376° del Código Penal, presenta de introito un problema de interpretación, ya que nos conmina a encarar el dilema de si estamos propiamente ante un abuso de autoridad o frente a un abuso de atribuciones inherentes a la función. En el primer caso, la limitante está dada por el hecho de que no todos los posibles autores del tipo son funcionarios y, aunque lo fueran, no todos están investidos de autoridad, es decir, el poder ejercido en una jurisdicción y con capacidad de obligar a la ejecución de órdenes como consecuencia de la facultad del *ius imperium*. Una segunda lectura aludiría más genérica e históricamente al funcionario público y no necesariamente a la autoridad.

Como condiciones objetivas del tipo están consideradas el abuso de atribuciones en cuanto se trate de algún acto perjudicial hacia alguien, por ejemplo, con el ejercicio incorrecto de las facultades conferidas por la norma tributaria. Se requiere también la existencia de dolo.

8. TIPOS

Respecto a la tipología de embargos consagrada en el ordenamiento tributario, observamos que el legislador ha seguido lo establecido en el Código Procesal Civil. Veamos:

- Embargo en forma de Intervención: Que a su vez se puede dividir en Intervención en Información, Intervención en Recaudación e Intervención en Administración. Esta medida se efectúa con la participación de un funcionario de la Administración, que usualmente es el propio Auxiliar Coactivo, el cual actúa directamente sobre el funcionamiento del negocio o empresa ejecutada, a título de Informante, Recaudador o Administrador, según sea el caso.

Entiéndase que la medida de Intervención en Información consiste en instalar un interventor, que puede ser el mismo auxiliar coactivo, en las oficinas del deudor para efectos de requerir y en consecuencia obtener información sobre su movimiento económico, comercial, bancario, patrimonial, etc.

Nos demuestra la experiencia que de todas, la que más resultados brinda es la de intervención en intervención, ya que con ésta se obtiene los datos relevantes para la toma de decisiones por parte del Ejecutor en el sentido de conocer por dónde incidir en la actividad del deudor tributario para lograr el recupero del adeudo tributario.

Si dentro de una Intervención en Información el Interventor exige al deudor que presente los libros y registros contables en las oficinas de la propia Administración Tributaria, éste acto puede ser materia de Queja ya que dicha medida debe practicarse directamente en las oficinas del deudor tributario (RTF N° 832-3-99 del 28.11.99).

La forma de Intervención en Recaudación tiene un doble efecto, que es de recaudar y generar riesgo. Por esta medida se colocará un interventor (o interventores) en la Caja de los ingresos del deudor o negocio, para efectos de recibir directamente el dinero ingresado en el día. El interventor deberá efectuar un arqueo inicial de la Caja cuyos resultados serán consignados en un acta de instalación y asimismo llevará un control de los ingresos y egresos considerando tanto los pagos en efectivo como en cheques, tarjetas de crédito u otros.

Qué pasa si el ejecutado desea retirar dinero para pagar deudas vencidas? Solo se permitirán los pagos cuyo vencimiento o fecha de pago se produzcan durante la intervención. Y por último se

levantará el acta de cierre respectivo. Queda claro que con esta medida se trata de obtener los ingresos directamente de la fuente en el día, o días, designados por el Ejecutor.

El dinero recaudado debe ser depositado inmediatamente en el Banco de la Nación?, no necesariamente, ya que puede ser ingresado a mas tardar el día hábil siguiente.

En el embargo de Intervención en Administración, el Ejecutor por medio del Auxiliar nombrará e instalará un interventor (o interventores) por un plazo determinado para verificar y supervisar la administración de los frutos o utilidades que produzca el negocio o los bienes embargados. Es lógico suponer que el interventor deberá tener amplia experiencia en funciones que más que administrativas son gerenciales.

Qué pasaría si el negocio se va a la quiebra por el mal manejo del interventor? La Administración Tributaria podría ser responsable de los daños y perjuicios? O el Interventor responde a título personal? No nos atrevemos a afirmar ninguna de las dos posiciones, pero esto nos dará una idea de lo delicado y oneroso que podría costar dicha medida.

- Embargo en forma de Depósito: Entiéndase que la afectación jurídica está dada por el gravamen sobre el bien o bienes de propiedad del deudor tributario y que, eventualmente, pueden ser materia de ejecución forzada. Esta modalidad reviste a su vez dos posibilidades: sin extracción y con extracción²³⁶. Esta medida busca ante todo la generación del riesgo y la cautela de la deuda de manera más tradicional, ya que la ejecución de ella no importa el recupero de la deuda en sí misma las más de las veces.

Vale preguntarse lo siguiente:

- Los bienes inmuebles pueden ser materia de embargo en forma de depósito? Sí, siempre que se traten de inmuebles no inscritos en los registros públicos.

- A qué se consideran bienes inembargables? Remitiéndonos al Código Procesal Civil veremos que se consideran bienes inembargables aquellos bienes personales del deudor tributario así como aquellos que son indispensables para el ejercicio de la actividad profesional o industrial (Maquinarias, etc.) en ese sentido, señala el Tribunal Fiscal que deben constituir elementos fundamentales para el desarrollo de las actividades del contribuyente; también como prendas personales, alimentos o libros tanto del deudor y con mayor razón de sus parientes.

- En una empresa o negocio, una computadora será considerado un bien indispensable? En primer lugar, la respuesta depende de la naturaleza del negocio, pero en la mayoría de los casos se considera que no lo es, una computadora es un medio que facilita o ayuda la realización del negocio pero no es indispensable, pero lo que sí se puede exigir es retirar la información que tuviese antes que la extraigan (RTF N° 826-3-98 del 30 de setiembre de 1998).

²³⁶ El Código Procesal Civil establece que el depósito no supone la desposesión, dejando la extracción de bienes para la figura del secuestro.

- Siguiendo con el tema de la naturaleza de los bienes embargados, mencionamos un caso en el que la Administración Tributaria – SUNAT, embargó una red de pesca que afectaba indudablemente al normal desenvolvimiento de la empresa, pero ante la imposibilidad de embargar otros bienes por que sencillamente no los poseía la deudora, y mas aun que la deudora no hubiera ofrecido garantía alguna, la queja resultó infundada y el embargo se mantuvo (RTF N° 366-5-98 del 09 de junio de 1997).

- Otro tema práctico es, con quien se debe entender el Acta de Embargo de Depósito sin Extracción? En lo que respecta a firmar el acta, será con el representante legal de la empresa o el deudor, o en último caso con quien esté a cargo del local. Si se opone a firmar el acta, sencillamente se dejará constancia de aquello en el Acta y posteriormente el Ejecutor resolverá variando el embargo de Sin Extracción a Con Extracción, nombrando como depositario a un representante de la propia Administración. Este es un problema de notificación de actos administrativos.

Pero conste que para nombrar a un depositario, éste puede ser el mismo representante legal o hasta un tercero, vale decir, el contador de la empresa si fuera el caso.

Igual como sucede en el proceso civil, el depositario que ha firmado por el contribuyente, tiene derecho a solicitar su subrogación ante el Ejecutor Coactivo, el cual ante razón justificada procederá a designar nuevo depositario pudiendo ser éste de la empresa o de la propia Administración, lo que equivaldría a una entrega de bienes embargados.

Si el depositario formal de los bienes se negara a entregar dichos bienes embargados ante un pedido expreso por parte de la Administración Tributaria, puede ser pasible de una denuncia penal por incumplimiento de funciones quedando por dilucidar si se configuraría el Delito de Apropiación Ilícita de Bienes o no.

Si los bienes se encuentran en poder de un tercero se podrán embargar? Sí se pueden embargar, pero la diligencia deberá entenderse con dicho tercero, que igualmente si no se allana podrá ser materia de denuncia penal. Resulta obvio señalar que la notificación al deudor tributario se realizará posteriormente.

Si los bienes están siendo transportados en ese momento se pueden embargar? Sí, no hay problema alguno y se nombrará depositario al personal administrativo tributario encargado de la diligencia, hasta que sea llevado al almacén de la institución señalado.

Se pueden embargar bienes en forma de depósito con extracción desde el inicio del procedimiento de cobranza coactiva? Resulta que así sean bienes conformantes de la unidad de producción o comercio

que aisladamente no afecten el proceso de producción o de comercio, sí se puede extraer desde el inicio.

Asimismo si la diligencia de depósito (sin extracción) se hubiera frustrado, el Ejecutor Coactivo podrá después de los quince días de dicha fecha, adoptar la extracción de los bienes si lo creyera necesario.

- Embargo en forma de Inscripción: la cual consiste en la anotación del gravamen ordenado por el Ejecutor Coactivo en la partida registral correspondiente, lo cual supone la calidad de registrable del bien materia de embargo y la correspondiente participación de los Registros Públicos en la ejecución de la medida, ya que debe materializarse un asiento con la anotación correspondiente extendida de acuerdo con las normas registrales. Puede tratarse tanto de bienes muebles como de inmuebles.

Característica de este tipo de medidas es que nunca se notifica al deudor antes que se tenga certeza de que se haya anotado la inscripción.

La resolución que ordena el embargo debe señalar claramente a la oficina de los Registros Públicos (el correspondiente de acuerdo al tipo de bien) de que clase de bien se trata (inmuebles, marcas, automóviles, aeronaves, naves, etc.), su identificación precisa, en que partida está registrada, ficha, asiento, folio, así como la suma por la que se embarga, que viene a ser la deuda tributaria mas un porcentaje superior que sirve para cubrir costas, gastos e intereses hasta su cancelación.

Si se trata de varios bienes, cada bien debe señalar su propio monto a embargar.

Cabe mencionar que este tipo de embargo no impide la enajenación o venta del bien pero el adquirente asume la carga del mismo hasta por el monto de la deuda tributaria por la cual se trabó la medida levantándose el embargo solo si se cancela el monto de la deuda tributaria. Asimismo, el adjudicado por el bien deberá pagar las tasas registrales correspondientes al levantamiento de la medida.

- Embargo en forma de Retención: trata de la afectación de los derechos de crédito u otros bienes en posesión de terceros, cuyo titular es el afectado con ella, conforme la definición del artículo 657° del Código de Procedimientos Civiles. El Código Tributario recoge esta definición y además se dirige específicamente contra los conceptos financieros a efectos de enmarcar el embargo sobre valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros que guardan relación con el embargo de retención bancaria.

Es de considerar que el tercero notificado como retenedor es responsable solidario con el deudor hasta por el monto que debió retener en los siguientes supuestos:

- Cuando niegue la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste el monto de los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda,

- Cuando comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado,

- Cuando comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la misma.

- Cuando no comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada con éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener.

Todos estos supuestos se pueden subsanar en el momento que el tercero le entregue a la Administración Tributaria el monto que debió retener, es decir que no existe responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que debió retener.

Vista la responsabilidad solidaria, ahora hablemos del embargo en forma de Retención en sí.

La medida de embargo se inicia con la notificación al tercero sea una persona natural o jurídica, de la resolución coactiva que ordena dicho embargo. En el caso que la persona notificada tenga varios establecimientos, comprende todas las operaciones del deudor en las diferentes agencias, sucursales, oficinas o establecimientos que tenga a nivel nacional.

En el caso de las entidades financieras o bancarias en que no se tenga información cierta sobre qué entidades son las poseedoras de las cuentas del deudor, se notificará a todas las entidades del sistema bancario nacional.

Qué es la Toma de Dicho?

Explicemos; ya sea en el propio acto de la notificación o en forma posterior, se puede realizar una diligencia de Toma de Dicho, en que usualmente el mismo Auxiliar Coactivo o persona designada para ello, se entrevista con la persona encargada del tercero (usualmente el Banco) para informar “en ese momento” sobre la situación del deudor, de lo cual se levantará el Acta respectiva.

Si el tercero se negara a dicha diligencia se dejará constancia y se hace pasible a una sanción de dos (2) UIT por no proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención.

En la diligencia de toma de dicho el auxiliar consignará en el Acta la existencia o inexistencia en poder del tercero de los bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia, derechos de créditos o la modalidad que corresponda, sea en moneda nacional o extranjera.

El hecho que se levante un Acta de Toma de Dicho no libera al tercero de la comunicación que debe presentar informando sobre la retención efectuada o no.

El tercero debe presentar la comunicación en el plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir de la fecha de notificación que ordena el embargo, bajo apercibimiento de aplicarle una sanción de una (1) UIT por no proporcionar la información o documentación que sean requeridos por la Administración Tributaria sobre las actividades de terceros con las que guarde relación o en todo caso proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones notificados.

En este tipo de embargo dada su naturaleza especial, es lógico entender que solo se notificará al deudor del embargo después que el tercero (si son varios, el último tercero) haya comunicado al Ejecutor Coactivo. O si hubieran transcurrido cinco días de notificado el embargo sin que el tercero hubiese cumplido con efectuar dicha comunicación.

Una vez que el tercero comunica al Ejecutor éste establecerá un plazo para la entrega del monto retenido el mismo que puede realizarse en dinero en efectivo, notas de crédito negociables, cheques, débitos en cuentas corrientes u otros señalados en la ley, y siempre deben ser realizados en moneda nacional.

Si se tratara de pagos periódicos que el tercero debe realizar al deudor dichos montos serán puestos a disposición del Ejecutor Coactivo en las fechas de vencimiento que fueron pactadas con el deudor.

Nota interesante es que cuando el tercero cumpla con lo ordenado por el Ejecutor Coactivo en trabar el embargo de Retención ordenado sobre los valores, derechos o bienes del deudor representados por un Título Valor, deberá comunicar dicha circunstancia a éste, para que se proceda a ordenar la anotación del embargo en el mismo título, o de ser el caso en el registro o matrícula respectivo. Lo que lo convertiría en un embargo en forma de Inscripción.

Una vez notificado el embargo de retención, el tercero no pagará al deudor los créditos del cual éste es el titular teniendo la obligación de ponerlos a disposición del Ejecutor para su imputación a la deuda tributaria puesta en cobranza, y solo será levantado el embargo en forma expresa por el propio Ejecutor Coactivo.

En la actualidad y en virtud de las disposiciones sobre facultades para notificar por medios telemáticos y/o electrónicos, la Administración Tributaria cuenta con herramientas más modernas y de más efectiva productividad, tales como:

- i. Retención a terceros.- tomada en cuenta para ejecutar embargos sobre derechos de crédito en supuestos en que los terceros son clientes de los deudores tributarios. Al ser una medida de carácter tradicional, por así decirlo, se sujeta a los medios de notificación comunes. En este caso, el artículo 9° del Decreto Legislativo 953 también incluyó modificaciones sobre el artículo

18° del Código Tributario en el sentido de atribuirle responsabilidad solidaria a los terceros que incumplen sus obligaciones como retenedores.

ii. Retención bancaria electrónica²³⁷.- se refiere a la medida de embargo en que el tercero retenedor es una entidad del sistema financiero y reviste la modalidad especial de notificación por medios electrónicos, haciendo uso de la firma digital. Del mismo modo, la respuesta a que están obligados los bancos debe ser remitida a la Administración Tributaria por medios similares, convirtiéndose en una medida de alta eficacia en el recupero de la deuda tributaria y en la generación de riesgo.

iii. Retención a Proveedores de entidades del Estado²³⁸.- esta referida contra terceros considerados como aliados estratégicos para la cobranza en virtud de su capacidad de contratación. El embargo está referido a adeudos particulares de estas entidades con sus proveedores, con disposición expresa de su levantamientos con la entrega del cheque correspondiente, a diferencia de los embargos que podemos denominar “abiertos” tradicionales en los que se requiere un levantamiento expreso por parte del Ejecutor Coactivo mediante resolución en los supuestos en que corresponda, de acuerdo con el artículo 119° del Código Tributario. En este esquema se utiliza también la firma digital.

iv. Retención a Unidades Ejecutoras²³⁹.- en relación al sector público en general que utiliza el Sistema SIAF (Sistema Integrado de Administración Financiera) desarrollado por el Ministerio de Economía y Finanzas para el pago de sus proveedores y que permite, mediante el uso de la tecnología de Extranet, realizar embargos también específicos sobre adeudos existentes, los mismos que son levantados con la sola recepción por parte de la Administración Tributaria.

Vale agregar un tema interesante y hasta la fecha muy debatido; las cuentas de ahorros de los deudores tributarios se pueden embargar? La respuesta es sí y mencionamos la Resolución del Tribunal Fiscal que lo sostiene así, es la N° 2252-2-95 del 09 de febrero de 1995.

Es de mencionar en el tema de las medidas cautelares que puede dictar el Ejecutor Coactivo, que el Código Tributario establece que éste podrá adoptar otras medidas no contempladas, siempre que se asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de la cobranza, denominándola Medida Cautelar Genérica.

²³⁷ Mediante Decreto Legislativo 932, publicada en El Peruano el 10 de octubre de 2003, se establece la implementación del sistema de comunicación por vía electrónica para que SUNAT notifique embargos en forma de retención y actos vinculados a las empresas del sistema financiero nacional. Dicha norma fue reglamentada y complementada mediante Decreto Supremo 098-2004-EF, publicada en fecha 22 de julio de 2004, y mediante Resolución de Superintendencia 201-2004/SUNAT, publicada el 28 de agosto de 2004.

²³⁸ La normativa que sirve de marco a este tipo de embargo está dada por el Decreto Legislativo 931, publicado el 10 de octubre de 2003, y el Decreto Supremo 073-2004-EF, publicado el 01 de junio de 2004.

²³⁹ Para el caso del sistema SIAF, la normativa está dada por el propio Código tributario, habiéndose realizado una modificación mediante Resolución de Superintendencia 061-2002/SUNAT, la que fue publicada en El Peruano el 10 de junio de 2002.

Recordemos que es potestad del Ejecutor Coactivo el requerir información al deudor tributario sobre que bienes pueden ser materia de embargo, en un plazo no menor de tres días hábiles y bajo apercibimiento de aplicársele una multa equivalente a una (1) UIT – ver numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario.

Y por último, el Ejecutor Coactivo no tiene un orden de prelación sobre qué medidas debe ordenar para lograr la recuperación de la deuda. Queda nuevamente en ejercicio de su discrecionalidad el ordenar cualesquiera de las medidas cautelares que crea más conveniente.

i) CADUCIDAD

Realmente sobre la caducidad de las medidas cautelares en un procedimiento de Cobranza Coactiva no ha habido mucha preocupación en su desarrollo legislativo.

Desde antes, el Código Procesal Civil disponía que toda medida cautelar caducaba a los 2 años de consentida o ejecutoriada la decisión sobre el fondo del asunto y sin perjuicio de ello, caducaba igualmente a los 5 años contados desde la fecha de su ejecución.

Entendiendo que la caducidad es una institución que opera de pleno derecho, resultan inimpugnables los actos procesales destinados a hacerla efectiva.

Al respecto, cabe precisar que la legislación tributaria no nos da un alcance sobre lo que es la caducidad, no la define, por lo que debemos acudir a las normas distintas a la tributaria -tal como prescribe la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario para todos aquellos casos no previstos en el referido código-.

Sabemos que la caducidad es una institución jurídica que produce efectos jurídicos como consecuencia del transcurso del tiempo de acuerdo con los plazos señalados en la norma; es que algo pierda su efectividad o se extinga por la falta de uso o por la terminación del plazo y que goza de las siguientes características:

- Extingue el derecho y la acción correspondiente.
- Puede ser declarada de oficio o a petición de parte.
- No puede ser interrumpida ni suspendida.

De donde se desprende que siendo la extinción provocada por el transcurso de un tiempo fijo señalado por ley y que transcurrido dicho término, no puede ser ya ejercitado²⁴⁰.

²⁴⁰ Resolución del Tribunal Fiscal N° 09050-5-2004 del 19.11.2004 de observancia obligatoria.

En la práctica, esto significa una necesidad de reactualizar las medidas permanentemente, según las fechas en que fueron trabadas. En este sentido, el artículo 55° del Decreto Legislativo 953 –que modificó el Código Tributario en febrero de 2004- trajo como novedad legislativa una disposición referida a la no caducidad de las medidas cautelares aplicadas en virtud de la norma tributaria a diferencia de lo señalado en el artículo 625° Código Procesal Civil²⁴¹.

j) EJECUCIÓN

Primero debemos tener en cuenta que existen diferencias entre la ejecución de cada medida de embargo, en forma independiente, lograda a partir de la concreción del gravamen o de la afectación en la esfera patrimonial del deudor tributario, es decir de la fase de ejecución forzada de los embargos, lo que redundaría en el recupero de la deuda tributaria mediante el mecanismo de la imputación del pago.

Es que para efectos de la ejecución de las medidas de embargo, hay que tomar en cuenta la naturaleza y características propias de cada una de ellas.

Por decir, en el caso del embargo en forma de Intervención, por sus tres modalidades, hay que diferenciarlas entre, primero, la de Información, en cuyo caso la ejecución se da cuando el Interventor ya instalado legalmente realiza la verificación efectiva sobre la documentación de la empresa y eleva su Informe correspondiente al Ejecutor Coactivo sobre los resultados.

En el caso de la Recaudación, la ejecución se realiza en el momento en que el Interventor efectiviza la diligencia en el domicilio fiscal del deudor tributario o en los locales en donde ejerza actividad y cuente con puntos de cobranza. Es decir, cuando ya se instalaron los interventores en cada Caja.

En la intervención en Administración, habida cuenta que se trata de una intervención que se da en el transcurso del tiempo, la sola gestión es la ejecución de la medida, debido a que es el Interventor quien realiza una labor que, por su naturaleza, es inherente a la persona que el negocio designe. Nuevamente insistimos, se ejecuta cuando se instala el Interventor.

En el embargo en forma de Depósito, la ejecución se da con la afectación de los bienes de propiedad del ejecutado, sea que se trate de un mero depósito o de un secuestro (depósito con extracción, según la denominación del Código Tributario). Levantada el Acta respectiva se formaliza la ejecución.

En el embargo en forma de Inscripción, la ejecución se da en el momento en que el Registrador Público, mediante el asiento respectivo en la partida correspondiente del bien materia de embargo, anota el embargo sin necesidad de notificarla al deudor e incluso comunicarla a la propia Administración Tributaria.

²⁴¹ Mediante Ley 28473, publicada en El Peruano el 18 de marzo de 2005, se modificó el artículo 625° del CPC, disponiendo que dicha regla era de aplicación únicamente para los casos dictados bajo el imperio del Código de Procedimientos Civiles de 1912, con lo cual, en buena cuenta, las medidas cautelares civiles, por así decirlo, no están sujetas a plazo de caducidad.

Finalmente, en los casos de la Retención, la ejecución se da cuando la entidad o tercero retenedor (sea financiera o no) afecta algún fondo, valor, bien o derecho de crédito, sea en cuenta o no.

Ahora bien, en el tema propiamente de la Ejecución Forzada, solo pueden ser materia de ella dos de las cuatro modalidades de embargo señaladas: el Depósito y la Inscripción, debido a que en ambos casos, el procedimiento prosigue con tasación y convocatoria a Remate, tal como se explicará en el siguiente acápite.

Recordemos que en los procedimientos de embargos, en general, rige la regla del trámite inaudita pars, la cual consiste en que las resoluciones correspondientes son notificadas a los deudores tributarios una vez que han sido trabados o ejecutados.

k) REMATE

Para algunos llamado también remate o subasta, constituye una de las formas mediante la cual se obtiene el recupero del adeudo tributario, a manera de conclusión del procedimiento de cobranza.

La Administración satisface su pretensión mediante la adjudicación indirecta, transfiriendo la propiedad de los bienes al adjudicatario con la mejor postura durante el acto de remate. Para ello resulta imprescindible aplicar las reglas de la tasación para asignarle o determinar el valor a los bienes embargados y que son materia de remate, valor que debe ser el idóneo para procurar el recupero de la deuda y, a la vez, significar una atracción para los postores que acuden a la convocatoria.

El artículo 121 ° del Código Tributario señala que el Remate debe estar antecedido por la tasación de los bienes, la misma que debe estar a cargo de un Perito Tasador, el mismo que puede ser perteneciente a la Administración tributaria o designado por ella, salvo en los casos en que exista acuerdo sobre el valor de los bienes, en cuyo caso, se realizará un Acta de Tasación Convencional²⁴², o cuando el bien se trate de dinero o tenga cotización en el mercado de valores o similares, para lo cual se nombrará un agente de bolsa o corredor de valores para su venta.

El Ejecutor Coactivo mediante resolución designará al perito que se encargará de tasar los bienes embargados fijando un plazo que no podrá exceder de los cinco días hábiles en el caso de bienes inmuebles o muebles no perecederos, y de un día tratándose de bienes perecederos sujetos a remate inmediato.

Para realizar la tasación, los peritos deben seguir el Reglamento Nacional de Tasaciones, aprobado mediante Resolución Ministerial 469-99-MTC/15.04, publicada el 10 de febrero de 1999.

²⁴² El Reglamento de Cobranza de SUNAT establece que “por la tasación convencional el Ejecutor y el Deudor suscriben un acta en la que acuerdan el valor del bien. Si este valor, a criterio del Ejecutor, se pierde vigencia significativamente, éste queda facultado para convenir una segunda tasación o disponer una tasación pericial”. Ver artículo 24° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, aprobado mediante Resolución de Superintendencia 216-2004/SUNAT.

Resultado de la pericia realizada por el Tasador, la Administración Tributaria pone a disposición del contribuyente el Informe Pericial para que, de corresponder, formule observaciones. Dichas observaciones deberán estar fundamentadas y acompañadas de los informes técnicos, estudios de costos u otra documentación pertinente, tal como señala el Reglamento de Cobranza y bajo las reglas del Reglamento de Tasaciones ya citado. Con el artículo 58° del Decreto Legislativo 953 se introdujo una modificatoria en el sentido de que el Ejecutor Coactivo puede también formular observaciones a dicho Informe²⁴³.

El plazo para que el deudor formule observaciones será de tres días hábiles en el caso de bienes inmuebles o muebles no perecederos y de un día hábil para el caso de bienes perecederos no sujetos a remate inmediato.

El mismo plazo regirá para que el perito ratifique o rectifique su informe o levante las observaciones hechas por el Ejecutor, según se trate.

Acto seguido, el Ejecutor aprobará o desaprobará la tasación siendo que si la desaprueba ordenará una nueva tasación a cargo del mismo perito o de otro debiendo ser formulada en el mismo plazo que se señala para el levantamiento de las observaciones.

Una vez vencido el plazo para las observaciones o absueltas que sean éstas, el Ejecutor Coactivo aprueba el Informe Pericial y realiza la convocatoria a Remate Público sobre la base de las dos terceras partes del valor de tasación. La segunda convocatoria se reduce en un quince por ciento, y en la tercera no se señala precio base.

En el supuesto que en el tercer remate no se adjudiquen los bienes abandonados el remate será declarado desierto, debiendo procederse a su donación o destino.

Tratándose de la donación de los bienes abandonados, el beneficiario deberá ser una institución sin fines de lucro de tipo asistencial, educacional o religioso oficialmente reconocida. En caso que se proceda a destinar los bienes abandonados, el beneficiario será una entidad pública.

Los beneficiarios deberán dedicar los bienes entregados por la SUNAT para la realización de sus fines propios.

Los beneficiarios quedan obligados a no transferir los bienes hasta dentro de un plazo dos (2) años contados a partir de la fecha en que éstos le hubieran sido entregados. Si después de transcurrido

²⁴³ Sobre la normativa anterior, puede revisarse la RTF 03387-2-2003 del 11/06/2003 que declara Infundada la QUEJA interpuesta por, entre otros argumentos, no haberse pronunciado la Administración Tributaria observando el Informe Pericial, siendo que en este momento el Ejecutor Coactivo no tenía facultad para observación alguna.

dicho plazo, transfieren los mencionados bienes, quedan obligados a destinar los ingresos obtenidos a sus fines propios.

En sentido doctrinario las reglas del Remate se basan en el Principio de Publicidad, así como los de Celeridad, Legalidad y Transparencia, por lo que en pleno respecto a los mismos el tema de los avisos de convocatoria al remate reviste especial importancia, debiendo consignarse, entre otros, los gravámenes que el bien materia de remate pueda registrar²⁴⁴.

La nueva versión del Código Tributario incluye la posibilidad de realizar remates por medios electrónicos (internet).

También se tiene como novedad legislativa, a partir de la vigencia del Decreto Legislativo 953, la posibilidad de realizar remates inmediatos o urgentes, siempre que se trate de bienes que están sujetos o corran el riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito o fuerza mayor o por otra causa no imputable al depositario. Esta posibilidad se traslada al caso de las medidas cautelares previas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 56° ó 58° del Código Tributario.

Para efectos de ilustrar al lector en el tema, debemos recordar que el remate de los bienes será realizado por el martillero público o el ejecutor coactivo cuando el remate sea realizado por medio del sistema de postura a viva voz o sobre cerrado.

Asimismo, en el caso de bienes muebles el remate será llevado a cabo por el martillero y en el caso de bien inmueble por el propio ejecutor coactivo.

Y el remate será llevado a cabo por el agente de bolsa o corredor de valores cuando los citados bienes sean negociables en la bolsa de valores o de productos.

El acto de remate por sistema de postura de viva voz es cuando el martillero público o ejecutor coactivo adjudica el bien al postor que hubiera efectuado la postura mas alta, después de un doble anuncio del precio alcanzado sin que se haga una mejor postura.

En el sistema de sobre cerrado se realizan las ofertas mediante carta entregada en un sobre cerrado el que será depositado hasta el inicio del remate, y al cierre del plazo de presentación de ofertas, el ejecutor en presencia de un notario o en su caso el martillero, contará los sobres presentados, y los abrirá uno por uno adjudicando el bien a la postura mas alta.

El sistema de remate por internet tiene sus propias peculiaridades, siendo las mas importantes las siguientes :

²⁴⁴ Ver RTF 00650-2-1999 del 26/07/1999.

La convocatoria del remate se realizará en Sunat Virtual durante dos días calendarios consignando los datos básicos como lugar, fecha y hora de la exhibición así como del acto de remate, deudor, número de expediente, valor de tasación, precios bases, bienes, monto que deberá depositar el postor para participar, cargas del bien.

Para participar como postor se deberá acceder a Sunat Virtual donde se escoge la opción “Remates”, y se deberá registrar como usuario, para lo cual ingresará sus datos personales, y su correo electrónico, lo que tiene carácter de declaración jurada. Efectuado el registro correspondiente el postor recibirá en su correo electrónico un mensaje de la Sunat para confirmar su inscripción.

Entonces desde la fecha de inicio señalado en la convocatoria el postor podrá elegir el lote de su preferencia e ingresar sus ofertas, depositando los montos solicitados para ser considerados en la lista que publicará Sunat Virtual de las ofertas sobre todos los lotes realizadas.

A la hora fijada se bloqueará automáticamente la recepción de ofertas, adjudicándose el bien al postor que hubiera efectuado la mayor oferta, y de ocurrir ofertas iguales, el adjudicatario será el primero que hubiera efectuado el depósito.

El adjudicatario cancelará el saldo del precio del lote al día hábil siguiente (si son inmuebles o bienes no perecederos será entre 4 y 5 días hábiles) de la fecha en que se declaró la adjudicación.

Si el adjudicatario no cumple con pagar el saldo del precio en el plazo señalado el Ejecutor declarará la nulidad del remate y efectuará un nuevo remate con el mismo precio base. Claro está que el adjudicatario perderá la suma depositada y queda impedido de participar en futuros remates.

Siguiendo con el tema general, vale preguntar cual es el precio base del remate?

En la primera convocatoria será el equivalente a las dos terceras partes del valor de tasación mas el IGV aplicable. En la segunda convocatoria el precio base se reduce en un quince por ciento. En el tercer remate no hay precio base.

Por su parte, la suspensión del remate se produce solamente en los casos del artículo 119° o cuando se haya interpuesto una intervención excluyente de propiedad (tercería), salvo supuestos de que el remate ya haya sido convocado y se trate de bienes perecederos o cuando el contribuyente ofrezca garantía suficiente que cautele la deuda materia del procedimiento. Es de aclarar que la suspensión del remate se puede dar hasta antes que se inicie el remate.

El nuevo artículo 121°-A establece las reglas aplicables al Abandono de bienes muebles embargados, figura no contemplada en la versión anterior del Código Tributario. Los supuestos en los cuales se

produce el abandono de bienes embargados cuando no han sido retirados de los almacenes de la Administración Tributaria en un plazo de treinta días hábiles son:

a) Bienes adjudicados y valor pagado, pero no retirados de los almacenes de la Administración Tributaria; y

b) Embargo levantado y el ejecutado o tercero con derecho sobre los bienes no los retira.

El plazo señalado debe contarse desde el día siguiente de la notificación de la resolución que pone a disposición los bienes.

Lo interesante de la norma comentada es que al abandono se produce ipso iure, es decir, por el solo mandato legal, sin necesidad de aviso alguno.

Requisito para el retiro es el pago de los gastos de almacenaje generados, así como de las costas del proceso a las que hubiere lugar.

Una vez que los bienes son declarados en abandono pueden ser rematados. La idea tras esta norma es que, habida cuenta del abandono, se ha extinguido el derecho de propiedad que se da con el abandono material de los bienes –dejarlos en poder de la Administración Tributaria- manifiestamente expresado, esto es, con el incumplimiento de lo resuelto por el Ejecutor Coactivo al ponerlos a disposición. La manifestación, para efectos de esta norma, estaría dado por el solo transcurso del tiempo, es decir, al vencimiento del plazo de los treinta días contemplados en el artículo bajo análisis. En este sentido, el propietario no podrá reivindicar la propiedad sobre los bienes materia de abandono ni reclamar la restitución.

La doctrina opina que para la configuración de la figura del abandono deben confluir el elemento subjetivo (voluntad) y el elemento objetivo (desaprensión).

Tema aparte es la postergación del remate y cabe agregar que no está regulado en el Código Tributario; si bien sabemos que es el Ejecutor Coactivo el que los dirige si de trata de bienes inmuebles y de bienes muebles en caso el remate se realice mediante el sistema de sobre cerrado, y respecto a la postergación del remate se establece la posibilidad de postergar o cancelar el remate ya anunciado, siempre que se cumpla con las formalidades respectivas, es decir el anuncio, las publicaciones, etc.

Entendemos que tratándose de postergación del remate las normas no han previsto los supuestos en los cuales procede dicha postergación, sin embargo atendiendo a las facultades discrecionales del Ejecutor Coactivo éste puede decidir en cada caso concreto si procede o no postergar el remate, en la medida que exista justificación para ello y siempre que no se perjudique el recupero de la deuda.

Tal vez las causales de postergación del remate podamos equipararla con las causales de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva. En todo caso dará una pauta.

Es bueno explicar que en el caso de remate ordinario bienes inmuebles el aviso de convocatoria se publicará durante cuatro días calendarios en la primera convocatoria y en las siguientes se realizará por dos días. En caso de remate de bienes muebles no perecederos la primera convocatoria se publicará durante dos días calendarios consecutivos y en el caso de la segunda o tercera se realizará por un día calendario.

El aviso se publicará en el diario encargado de los avisos judiciales del lugar del remate o en uno de los diarios de mayor circulación en dicho lugar o a nivel nacional. De no existir diarios en el lugar, se podrá emplear cualquier otro medio de comunicación.

Ya sabemos que el aviso debe contener el, lugar, fecha y hora de la exhibición y del remate, dependencia que lo realiza, datos del deudor tributario, ejecutor coactivo encargado, expediente coactivo, valor de tasación y precio base, los bienes a rematar, el sistema de remate, indicar si se requiere arras u oblaje, gravámenes o cargas del bien, encargado del remate y la comisión si fuera el caso del martillero.

Si se trata de bienes cotizables en bolsa de valores la publicación del remate se omite.

Si se trata de remate de bienes perecederos el aviso de convocatoria se efectuará mediante el uso de cualquier medio razonable, a discreción del Ejecutor Coactivo, que garantice la difusión del remate.

Aparte creemos necesario aclarar las diversas modalidades para participar en el remate, sea por la modalidad de oblaje o de arras:

- Modalidad de Oblaje: Para poder participar en el remate deben depositar previamente un mínimo equivalente bien al 10% del precio base del bien que desean adquirir, o un 20% de la postura en el caso del tercer remate. Lógico es que al no beneficiado con la adjudicación se le devolverá lo oblado.

- Modalidad de Arras: En que al adjudicatario del bien una vez concluido el remate debe entregar en arras como mínimo el 30% del precio del monto adjudicado. De no pagar las arras, se considera como adjudicatario al postor que tuviera la segunda postura mas alta y así sucesivamente.

Si el adjudicatario no cancela el saldo del precio dentro del plazo respectivo, perderá las arras o el oblaje entregado, si fuera el caso.

Igualmente, nota aparte respecto al remate de inmuebles es que el adjudicatario deberá cancelar el saldo del precio el cuarto día hábil de realizado el remate, y depositado el precio el Ejecutor Coactivo emitirá la resolución que adjudica el bien que debe contener la descripción del bien, la orden que deja sin efecto los gravámenes que pesen sobre el bien, el requerir al deudor para que desocupe el

inmueble dentro de un plazo de diez días calendarios y la orden al Auxiliar Coactivo para la expedición de los partes para su inscripción en los registros respectivos.

Qué pasa si el saldo del precio no es depositado en el plazo señalado? Se declara la nulidad del remate por el Ejecutor. Coactivo, y el adjudicatario pierde la suma depositada y ya no podrá intervenir en los futuros remates del mismo bien.

I) IMPUTACIÓN

Estamos hablando de un tema de imputación o pago dirigido específicamente a una deuda tributaria contenida en los valores materia de cobranza coactiva, sean órdenes de pago y/o resoluciones materia de la cobranza, para lo cual debe tenerse cuenta dos aspectos: la configuración de la etapa final del embargo, es decir cuando éste embargo ha sido ejecutado donde su efectividad redunda en la liquidación del pago correspondiente en contra de lo adeudado; y segundo, las reglas aplicables a la imputación. Ambos temas revisten importancia operativa de interés para el análisis, así como un contexto legal muy puntual.

En el primer punto, debe decirse que, de acuerdo con lo manifestado en el acápite sobre embargos, la ejecución final de una medida cautelar, desde el punto de vista de la efectividad en la afectación del patrimonio del deudor tributario viene dada por la imputación contra la deuda y, específicamente, sobre aquella que corresponde al expediente materia del embargo.

Para la mayoría de los entendidos, en este tema existe una doble posición. Por un lado, se dice, que la ejecución de un embargo está dado meramente por el hecho de la notificación de la resolución que lo ordena y el gravamen o afectación practicado sobre la esfera patrimonial del deudor tributario, aun cuando en los hechos no existiera perjuicio alguno ocasionado sobre el mencionado patrimonio. Para ejemplificar esta posición, se alega, basta con advertir la diferencia entre embargar y retener las cuentas bancarias del deudor y la comunicación de la entidad financiera sobre la existencia de algún fondo efectivamente retenido. En ambos casos hablamos de ejecución.

De otro lado, algunos prefieren afirmar que sólo se da la ejecución cuando la Administración Tributaria, informada sobre los fondos retenidos en las cuentas del contribuyente, ordena la emisión y entrega del cheque correspondiente y, más aun, cuando se realiza la imputación a la deuda de aquél. Y es que, sostienen, mientras el dinero no haya entrado en la esfera patrimonial de la Administración Tributaria, no puede hablarse de ejecución de embargo, existiendo además la posibilidad de que, por algún supuesto nacido de la norma legal, dicho título valor tenga que ser consignado en el Banco de la Nación.

Debemos aclarar que el segundo aspecto guarda relación con las reglas aplicables a los pagos realizados por la propia Administración Tributaria como producto de los embargos trabados.

De acuerdo con lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 117° del Código Tributario, los pagos que se realicen a propósito del procedimiento deberán imputarse, en primer lugar, a las costas y gastos, y luego al tributo correspondiente. De esta manera se sigue lo establecido tanto en el artículo 33° como lo que se señala en el artículo 115° del mismo Código en cuanto a deuda exigible se refiere, incluyendo las generadas con ocasión de medidas cautelares previas, las mismas que devienen en exigibles cuando se haya iniciado formalmente el procedimiento de cobranza, esto es, con la notificación de la resolución de ejecución coactiva.

Para ahondar más en el tema, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 117° del Código, el deudor está obligado a pagar las costas y gastos incurridos por la SUNAT que se hubieran originado desde el momento en que surte efecto la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.

Respecto a las medidas cautelares previas, el Deudor, igualmente deberá pagar los gastos ocasionados por las medidas cautelares trabadas al amparo de los Artículos 56°, 57° y 58° del Código, siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento.

Ahora que si bien el Procedimiento por medida cautelar previa se hubiera iniciado indebidamente, no corresponderá el pago de costas y gastos.

Si se realizaran pagos parciales se aplicarán los artículos 31° y 117° del Código, donde el pago parcial que se realice durante el Procedimiento deberá imputarse en primer lugar a las costas y gastos, en segundo lugar a los intereses moratorios y finalmente, al tributo o multa. De ser el caso, el Procedimiento se continuará por el saldo adeudado.

Cabe señalar que de conformidad con lo señalado en el artículo 117° del Código, la SUNAT liquidará los gastos y las costas sobre la base de la documentación sustentatoria y del Arancel de Costas del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT, respectivamente.

Y de ser el caso, el deudor podrá exigir la devolución ante cualquier pago en exceso o indebido que se hubiere producido durante el Procedimiento.

II) PROCEDIMIENTOS PARALELOS

Como consecuencia de trabar las medidas cautelares dictadas dentro de un procedimiento de cobranza coactiva es que pueden suscitarse en forma paralela dos situaciones de cuestionamiento, sean de fondo o sobre la forma, veamos:

1) INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE DOMINIO – TERCERÍA DE PROPIEDAD.

Para entenderlo mejor, señalemos que la Tercería es la oposición hecha por un tercero que se presenta reclamando el dominio del bien embargado o una preferencia sobre el producto de la misma para el pago de su crédito.

En el primer supuesto se trata de una tercería de propiedad, en el segundo supuesto se trata de tercería de derecho preferente.

Es el caso que el Código Tributario establece la posibilidad de que un tercero, ajeno al procedimiento de cobranza coactiva, presente un recurso para lograr desafectar un bien de su propiedad gravado por un embargo ordenado, al verse perjudicado por dicha medida.

Pero gozará de esta posibilidad siempre que cumpla con algunos requisitos que, si bien es cierto son de fondo, la norma tributaria les da el tratamiento de forma, sancionando a quien no los cumple con la inadmisibilidad del recurso.

Esta institución de la Intervención Excluyente de Propiedad, como la denomina el Código Tributario, (antiguamente se denominaba Tercería de Propiedad) se puede presentar en cualquier momento del procedimiento, habida cuenta del derecho que le asiste al propietario respecto de los bienes afectados, incluso antes de iniciarse el remate de los mismos.

La doctrina se ha pronunciado en este sentido, señalando que la naturaleza de este procedimiento paralelo al de Cobranza es de uno de Conocimiento al interior de uno de Ejecución.

Como bien señala una parte de la doctrina, la regulación de este recurso obedece a la participación de un tercero a quien le asiste un derecho de propiedad, hecho de probanza única y que no reviste alguna otra finalidad, a diferencia de una intervención excluyente en la cual, luego de admitida ella, se advierte una participación litisconsorcial y con ingerencia en el resultado final, dado el interés invocado. En la tercería, señalan PODETTI y RODRÍGUEZ, no existe interés en el resultado final del procedimiento de cobranza, el cual el recupero del adeudo tributario²⁴⁵.

En la legislación comparada, vale comentar el caso del procedimiento alemán, en el cual la tercería se presenta y tramita de acuerdo con las reglas del derecho común, es decir, ante los tribunales ordinarios, significando el nuestro y el de otros países un procedimiento expeditivo, debido a que deja en cabeza del Ejecutor Coactivo la autoridad para resolver la pretensión al interior del procedimiento de cobranza.

Por práctica, la acción de tercería de propiedad se interpondrá ante el Ejecutor Coactivo en cuaderno separado. La tercería se seguirá contra la Ejecutante y el Ejecutado.

El seguimiento y la tramitación son como se detalla a continuación:

²⁴⁵ RODRÍGUEZ, Elvito. Derecho Procesal Civil, 5ta. Ed., Grijley, Lima, 2003, p. 47.

- Requisitos: Se exige documento público, documento privado de fecha cierta o algún otro que, a juicio del Ejecutor Coactivo, acredite fehacientemente la propiedad de los bienes antes de haberse trabado la medida.

- Admisión: Luego de admitido el recurso, se corre traslado para que el ejecutado se pronuncie en un plazo no mayor de cinco días hábiles.

- Con pronunciamiento o sin él, el Ejecutor Coactivo emite su resolución sobre el fondo del asunto en un plazo que no debe exceder de treinta días hábiles.

- La resolución del Ejecutor Coactivo es apelable ante el Tribunal Fiscal en un plazo de cinco días hábiles luego de la notificación de la misma. El plazo para elevar el recurso es de diez días hábiles, siempre que haya sido presentado en el plazo establecido, de lo contrario quedará firme.

- El Tribunal Fiscal debe resolver la apelación interpuesta en un plazo máximo de 20 días hábiles contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

- El apelante podrá solicitar el uso de la palabra dentro de los cinco días hábiles de interpuesto el escrito de apelación. La Administración Tributaria podrá solicitarlo únicamente, en el documento con el que eleva el expediente al Tribunal.

- Remate inmediato: cuando existe peligro de deterioro o pérdida de los bienes por caso fortuito, fuerza mayor u otra no imputable al depositario, el Ejecutor Coactivo puede disponer el remate inmediato, consignándose el monto obtenido en el Banco de la Nación.

- El Tribunal Fiscal está facultado para pronunciarse respecto de la fehaciencia del documento. Con el Tribunal Fiscal se agota la vía administrativa, pudiendo las partes contradecir dicha resolución ante el Poder Judicial.

Cabe señalar que durante la tramitación de la intervención excluyente de dominio o del recurso de apelación, la Administración Tributaria deberá suspender la ejecución de dichos bienes embargados.

Para hablar un poco sobre la importancia de la inscripción registral en un procedimiento de Intervención Excluyente de Dominio, debemos mencionar que se debe precisar que el objeto de la Institución del Registro de Propiedad, en el Perú y a nivel internacional, es el de dar publicidad a los distintos actos y contratos relativos a los derechos reales sobre bienes, a fin de establecer en condición de una verdadera garantía, la contratación con respecto a esos bienes, ofreciendo a los adquirentes la seguridad de que la persona con quien se contrata sea el verdadero dueño del bien y

de que se pueda tomar conocimiento de los gravámenes o cargas ocultas que puedan perjudicar la adquisición.

En virtud del principio del tracto sucesivo, se hace necesario que los actos y contratos se inscriban en los correspondientes registros de propiedad, por lo cual el tracto sucesivo es el encadenamiento de las transmisiones de los derechos reales mediante los asientos registrales del respectivo bien.

Conjuntamente, con el Principio de Publicidad, el registrador puede encontrar fácilmente en los asientos correspondientes las inscripciones, para averiguar sobre determinados bienes se puede verificar la existencia o inexistencia de los asientos que soliciten los interesados, lo cual, junto con la manifestación de los libros, constituye la publicidad formal o sea el derecho concedido a todos para conocer el contenido de los asientos.

La publicidad sustantiva es la presunción de que el registro es exacto e íntegro, cuando se trata de proteger a los terceros que contratan confiados en sus declaraciones. Es exacto, porque corresponde a la realidad; lo inscrito es real (aspecto positivo). Es íntegro, porque las agota; lo no inscrito no es real (aspecto negativo).

Por tanto cabe aclarar este concepto, en el sentido de que por el principio de publicidad, el registrador notifica a la sociedad las relaciones jurídicas que se encuentran inscritas, con el fin de que tengan pleno conocimiento para que las respeten. Es decir, Derecho Inscrito es, Derecho Notificado. Basta que esté inscrito para que este se considere como conocido por todos, es un derecho que obliga a respetarlo. Contario rensu, Derecho No Inscrito es Derecho Ignorado, es decir, que no tiene la Tutela del Registro.

Siguiendo con el comentario sobre el tercero desde el punto de vista registral, se debe resaltar que es preciso que para que existan la figura del tercero, el derecho oponible debe estar inscrito.

Se resalta la diferencia existente entre el tercero del registro y el tercero de derecho común. Es tercero registral el titular de un derecho previamente inscrito, siendo este el protegido por el registro. Es tercero del derecho común el que no ha inscrito en el Registro su derecho, por lo tanto solo podrá ejercitar su acción conforme a las disposiciones de la ley común.

La inscripción crea una situación de privilegio a favor del que inscribe. Es por tanto que se ha revestido de la legalidad necesaria a fin de que se admitan en el registro solamente los títulos que tengan valor jurídico, es decir, los que consten de instrumentos públicos. Ante estos preceptos, precisamos que el registrador tiene facultades de verdadero juez al tener este el cargo de calificar la legalidad de los títulos, tanto desde el punto de vista de la capacidad de las partes y de su representación, como desde el contenido del acto.

Algo que cabe comentar aquí es que en este tipo de inscripción, la calificación adolece de un defecto. Es que el registrador no conoce sobre la legalidad de los títulos; sino que solo conoce de lo que aparece en ellos. Podría darse el caso de que los títulos estén en desacuerdo con la realidad, admitiendo el derecho en mera virtud del título, desde un punto de vista jurídico, pero no se llega a la constatación de la realidad misma.

Con esto se quiere decir que la inscripción en el registro no es una prueba real de la propiedad del inmueble, solo es una prueba legal, jurídica. Pero debemos volver al punto en análisis: el tercero, desde el punto de vista registral.

En resumen, solo hay tercero del registro cuando media previamente la inscripción.

En el tema de las tercerías preferentes de pago, tanto el Ejecutor Coactivo como el Tribunal Fiscal se inhiben de pronunciamiento, ya que dicho trámite no ha sido regulado por la norma tributaria, quedando ello bajo la autoridad del Código Procesal Civil. En este sentido la jurisprudencia ha establecido que el Ejecutor Coactivo carece de tal facultad²⁴⁶.

En este tema encontramos casos muy interesantes, ya sean respecto a Intervenciones Excluyentes de Dominio sobre bienes inmuebles o bienes muebles:

Recordemos el caso de un embargo en forma de inscripción que se realizó sobre un inmueble ante el cual un tercero presentó, no un título de propiedad, sino un Acta Notarial de Constatación y Presencia de Adjudicación, el cual es un documento notarial que se levanta cuando ocurren concursos públicos con presencia de notario, así como en este caso que fue un concurso televisivo de "Gisela Contigo" y que fue anterior a la anotación del embargo sobre la propiedad. A pesar que la ganadora del concurso no anotó en Registros Públicos su premio, en este caso su propiedad, resulta que tanto el Acta como la Escritura Pública son documentos públicos cuya validez en su contenido y forma no se puede cuestionar, salvo que sean declarados nulos judicialmente. Caso resuelto por el Tribunal Fiscal con el N° 320-5-99 del 27 de setiembre de 1999.

Respecto a casos en que se presentan copias legalizadas ante Notario Público para acreditar la propiedad de los bienes antes de la fecha de anotación del embargo, debemos aclarar lo siguiente, que un documento público es la Escritura Pública o demás documentos otorgados ante o por Notario, así como que un documento privado adquiere fecha cierta y va a producir efectos jurídicos desde su presentación ante Notario Público para que certifique la fecha o legalice las firmas.

Estos documentos privados de fecha cierta están relacionados con los documentos extraprotocolares, es decir aquellos que si bien no son otorgados ante Notario, cuenta con una certificación de éste

²⁴⁶ Ver RTF 00553-2-2000 del 07/07/2000.

respecto a la autenticidad de un hecho o a la certeza de una fecha, por lo tanto las copias legalizadas son instrumentos extraprotocolares en los cuales el Notario certifica que dicha copia se le ha presentado y guarda absoluta conformidad con el documento original y le confiere fecha cierta a partir de ese momento.

Entonces nuestra conclusión será que una copia legalizada de fecha cierta no podrá constituir un medio de prueba valedero para amparar una Tercería sobre un inmueble embargado y anotado en registros antes que esa fecha cierta.

Qué sucede si ante el embargo de un vehículo automotor, se presenta una Tercería amparado por un Contrato Preparatorio de Compraventa de dicho vehículo el mismo que es de fecha cierta? La respuesta será que si en dicho contrato preparatorio se han determinado el bien, el precio, y la forma de pago, y aún mas que el vehículo es entregado al nuevo propietario, de acuerdo al Derecho Civil, ya se produjo la transferencia de propiedad.

Observamos que en este caso no interesa la denominación que se le dé al contrato, mas lo que importa es su naturaleza y su contenido, siempre que cuente con fecha cierta obviamente.

De otro lado, en caso de embargos sobre bienes muebles, las tercerías solo procederán cuando los documentos presentados por el tercerista, llámese Facturas, Boletas de Venta, Conocimientos de Embarque, Declaración de Importación, etc, sean de fecha cierta y además que los bienes detallados en ellos tengan las especificaciones, detalles que permitan comprobar su identificación, de lo contrario resultaran insuficientes para amparar la tercería.

Tema interesante son los embargos trabados sobre los bienes conyugales, en caso se embarguen los bienes de propiedad conyugal donde debemos recordar que no se pueden embargar por deudas particular de cada uno de los cónyuges, por lo que de haberse trabado corresponde levantar la medida interpuesta la tercería, debidamente fundamentada por supuesto, pero solo sobre la parte correspondiente al tercerista.

Ratificando lo anterior e interpretando el Código Civil (artículo 316°) las deudas generadas por la responsabilidad solidaria en lo tributario de uno de los integrantes o cónyuges en su calidad de representante legal de una empresa no son de cargo de la sociedad conyugal.

Una última jurisprudencia del Tribunal Fiscal nos señala que en el caso que se declare fundada la intervención excluyente de propiedad de un bien sobre el cual se hubiera trabado una medida de embargo en forma de inscripción, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) está obligada al pago de las tasas registrales u otros derechos exigidos para la anotación y/o el levantamiento de dicha medida cautelar.

Por consiguiente, cuando el numeral 3) del artículo 23° de la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT establece que en el caso que se declare fundada la intervención excluyente de

propiedad será de cargo del tercero el pago de las tasas registrales u otros derechos, se está excediendo lo dispuesto por el numeral 3) del artículo 118° del Código Tributario (Resolución de Observancia Obligatoria N° 2670-5-2007) .

2) QUEJA

Si bien es cierto que este procedimiento corresponde más bien a la competencia del Tribunal Fiscal, no podemos dejar de mencionarlo en cuanto es presentado por defectos de forma de un procedimiento de cobranza coactiva.

Si analizamos el artículo 155° del Código Tributario, este recurso se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en las normas procedimentales, refiriéndose en ese sentido a algunos de los procedimientos tributarios regulados, entre ellos el ya mencionado.

Entonces la Queja puede ser resuelta por el Tribunal Fiscal o por el Ministro de Economía en caso el Tribunal Fiscal sea el quejado.

Algunos señalan que antes que un recurso, se trata de un remedio para corregir los errores en los procedimientos seguidos, debiendo cuidarse que se trate efectivamente de una observación al procedimiento y no de un tema de fondo. Es decir, es materia de una queja la conducta administrativa u omisión, defectos de tramitación, incumplimiento de plazos²⁴⁷.

En consecuencia, y en sentido contrario, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, dicho colegiado carece de competencia para pronunciarse sobre:

- Respecto de quejas interpuestas sobre asuntos no contenciosos no vinculados a la determinación de la obligación tributaria²⁴⁸;
- Respecto del incumplimiento de un mandato judicial por parte de la Administración Tributaria²⁴⁹;
- Respecto de asuntos vinculados con la prestación de los derechos provisionales a los pensionistas²⁵⁰;
- Respecto de la valorización de bienes embargados en el procedimiento de cobranza²⁵¹; y

²⁴⁷ DROMI, Roberto. Derecho Administrativo. Ediciones Ciudad Argentina, 4ta. Ed., 1995, pp. 805-806.

²⁴⁸ Ver RTF 00487-5-1997 del 12/02/1997

²⁴⁹ Ver RTF 01939-1-1995 del 10/01/1995

²⁵⁰ Ver RTF 00608-1-1997 del 23/05/1997

²⁵¹ Ver RTF 04095-1-1995 del 27/07/1995

- Respecto de recusaciones formuladas contra funcionarios de la Administración Tributaria²⁵².

Sobre la casuística en materia de Quejas, El Tribunal se ha pronunciado atendiendo las pretensiones formuladas por los administrados, considerándolas como vía pertinente y pronunciándose sobre ellas, en casos de suspensión de las cobranzas, legalidad de las medidas cautelares previas, inscripciones en el RUC, incumplimiento de devoluciones y negativa de recepción de documentos²⁵³.

Como ejemplo para entender de qué temas se puede ocupar una queja, una última jurisprudencia del Tribunal Fiscal señala a mérito de una cobranza coactiva seguida por deudas tributarias provenientes de un fraccionamiento perdido, que no procede la cobranza coactiva del monto pendiente de pago establecido en la resolución emitida por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y que declara la pérdida de un fraccionamiento otorgado de conformidad con el artículo 36° del Código Tributario, cuando dicha resolución ha sido impugnada en el plazo de ley y el administrado continúe con el pago de las cuotas de dicho fraccionamiento manteniéndola a su vez las garantías que se le hubiesen exigido para el acogimiento de tal beneficio (Resolución de Observancia Obligatoria N° 3745-2-2006).

m) SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN

Cuando nos ocupamos de analizar el artículo 119° del Código Tributario estamos abordando uno de los temas de mayor trascendencia dentro del procedimiento de cobranza coactiva. Esta norma es, quizás, la más invocada, la más cuestionada y la de más relevancia al interior del tema de la cobranza coactiva.

Tal como está redactado el artículo 119°, existen tres supuestos distintos normados en él: la Suspensión del procedimiento, la Conclusión del mismo y la Remisión a Normas Concursales.

Conforme a lo regulado en el numeral 5) del artículo 116° del Código Tributario, es facultad del Ejecutor Coactivo dictar la suspensión o la conclusión del procedimiento de cobranza, según se trate de la configuración de alguno de los supuestos establecidos en el artículo 119°. Sin embargo, como opina la mayoría de expertos, dicha facultad no es de su exclusividad, sino que además cualquiera de ambos efectos puede ser dictado por el Tribunal Fiscal o por un Juez, refiriéndose por tanto la exclusividad a que alude el artículo en mención a que el Ejecutor Coactivo es el único funcionario dentro de la Administración Tributaria que puede dictarlos.

²⁵² Ver RTF 00053-1-1996 del 08/01/1996

²⁵³ CHAU QUISPE, Lourdes y Oswaldo LOZANO BYRNE. La Queja como medio para cuestionar las actuaciones de la Administración Tributaria. En: Derecho & Sociedad. Año XII, N° 17, 2001, pp.111-113.

A saber, la suspensión procede en los siguientes casos:

a) Proceso Constitucional de Amparo, en que se hubiera dictado medida cautelar que ordene la suspensión, conforme lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional. Lo que no debe entenderse que iniciado un proceso judicial de Acción de Amparo se suspenda el procedimiento de cobranza. Sabemos que el expediente de acción de amparo y el expediente de medida cautelar son llevados en forma separada, y lo que nos interesa es este último.

Cabe la pregunta; qué pasaría si en un proceso judicial que no sea de acción de amparo se emita una medida cautelar? Pues sostenemos que también es aplicable para suspender la cobranza coactiva.

Vale la pena agregar que de acuerdo al reglamento no es necesario que el Ejecutor emita la resolución de suspensión del procedimiento cuando dentro de un proceso de acción de amparo se notifique a la Sunat una resolución firme que concede una solicitud de medida cautelar que ordena suspender el procedimiento.

b) Cuando una ley o norma con rango de ley así lo disponga en forma expresa. Estos son, por ejemplo, los casos especiales de los beneficios de fraccionamiento de carácter general, o normas particulares como el Decreto Legislativo 929 -sobre libros contables-, entre otras. Adviértase que esta norma no hace distinciones respecto de aquella norma legal a la que remite para efectos de disponer la suspensión, entendiéndose que puede ser el mismo Código Tributario, como muchos han interpretado al darle contenido al artículo 46° sobre suspensión del plazo prescriptorio.

c) En los casos de recursos de reclamación presentados contra Órdenes de Pago, siempre que se cumpla con la interposición del recurso dentro del plazo de veinte días y cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza pueda ser improcedente²⁵⁴. Señala la norma que en estos casos, la Administración Tributaria deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de 90 días hábiles. Y que la suspensión deberá mantenerse hasta que se torne exigible la deuda conforme lo señala el artículo 115°.

En estos casos, cabe la variación de medida a que se refiere el inciso 2) del artículo 116°. Estos casos ameritan únicamente una suspensión temporal del procedimiento, lo que en la práctica supone mantener las medidas dictadas impidiéndose la propia Administración Tributaria de ejecutar dichos embargos si fuesen productivos.

Esta idea tiene su sustento en el artículo 119° cuando establece que en los casos que se hubiera trabado una medida cautelar y se disponga la suspensión temporal, se sustituirá la medida cuando a

²⁵⁴ En estos casos, el plazo para resolver se acorta de los 6 meses a que hace referencia el artículo 142° del Código Tributario a 90 días, en vista precisamente de las circunstancias especiales y del embargo que el Ejecutor Coactivo pudo haber ordenado.

criterio del Ejecutor Coactivo se hubiera ofrecido garantía suficiente o bienes libres a ser embargados cuyo valor sea igual o mayor al monto de la deuda reclamada más las costas procesales y los gastos administrativos.

Las órdenes de pago son, en esencia, actos inimpugnables, ya que proceden de la propia declaración y determinación realizada por el contribuyente con su declaración jurada, por lo que se constituyen en órdenes de cancelación inmediata, no sujetas a plazo alguno para impugnar, salvo los casos que esta norma precisa y en la condiciones estipuladas. Debe resaltarse el carácter excepcionalísimo de este tipo de recursos y su efecto directo sobre el procedimiento de cobranza, de ahí que no proceda la conclusión sino solamente la suspensión temporal del procedimiento.

Como bien mencionamos líneas adelante, dentro de esas circunstancias evidentes encontramos todas aquellas causales para solicitar la modificación o revocación de los valores emitidos por la Sunat, sea por no considerar pagos al momento de emitirlos, por no considerar acogimiento anteriores a fraccionamientos, duplicidad de valores, errores de transcripción de datos o del sistema, etc. Asimismo como cuando solicita estar exonerado o la prescripción de la deuda.

En este tema existe también una jurisprudencia que se sigue en los pronunciamientos de la Administración Tributaria y que establece como precedente de observancia obligatoria –RTF 3459-2-2003 del 18/06/2003- que sólo procede la suspensión a que se refiere el presente artículo, así como la del artículo 16° de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, siempre que el recurso haya sido presentado oportunamente.

La Conclusión del Procedimiento opera, por su lado, en los siguientes supuestos:

a) En los casos de recursos de reclamación de resoluciones de multa y de determinación que contienen la deuda tributaria puesta en cobranza en forma oportuna²⁵⁵, es decir, dentro del plazo de 20 días de notificadas aquellas. Este plazo supone que el procedimiento de cobranza no se iniciado, ya que dichas resoluciones son actos perfectamente reclamables, conforme lo que señala el artículo 135° del mismo Código;

b) En los casos del artículo 27° del Código Tributario. Los medios de extinción de la obligación tributaria son aquellos mediante los cuales se libera al sujeto deudor del cumplimiento de la prestación. En este sentido, el pago se constituye en el medio de extinción por antonomasia, siguiendo también en la lista establecida la compensación, la condonación, la consolidación y la declaración de deudas de recuperación onerosa o de cobranza dudosa²⁵⁶, o el que se establezca mediante norma especial.

²⁵⁵ La oportunidad a que se refieren los numerales 1 c) y 2 a) del artículo 119° está en concordancia con lo dispuesto en el artículo 137° inciso 2 del Código Tributario.

²⁵⁶ Las deudas de cobranza dudosa son aquellas que constan en valores y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el procedimiento de cobranza, siempre que sea posible ejercerlas. Por su lado, las de recuperación onerosa son aquellas que constan en valores y cuyos montos no justifican su cobranza o, en casos de autoliquidados, su

Existe un tema de importancia en torno del pago de la deuda tributaria, a propósito del ofrecimiento de pago con bonos. Sobre este tema, la Resolución del Tribunal Fiscal 07540-2-2004 del 01/10/2004 establece como precedente de observancia obligatoria el criterio de que no se encuentra dentro de los supuestos previstos por el artículo 119° del Código Tributario la sola invocación de un proceso judicial en trámite en que se discute la extinción de la obligación tributaria por un medio distinto al previsto en el artículo 27° del mismo Código.

c) Se declare la prescripción de las acciones de cobranza²⁵⁷. En cuanto a esta figura, el artículo 43° da inicio al tratamiento normativo de la cesación o la imposibilidad de ejercer las acciones de cobro respecto de obligaciones tributarias por el transcurso del tiempo y la inexistencia de actos que lo interrumpan o suspendan. En este sentido, dice la doctrina, la institución de la prescripción es independiente del deudor y de la deuda, basándose exclusivamente en el accionar de la Administración Tributaria para procurar su recuperación.

Como se trata de una situación en la que el fisco deja de lado su actividad de cobro de ciertas deudas tributarias, la misma se sujeta a plazos, tanto de suspensión como de interrupción, tratándose de actos realizados por el propio interesado o por la Administración Tributaria, conforme lo establece el Código Civil, salvo el caso de la impugnación, regulada de modo diferente en ese cuerpo normativo.

En los casos de suspensión, en los que el plazo deja de ser contado por efecto de alguno de los supuestos del artículo 46° del Código Tributario, lo cual no supone que lo pierda o que lo gane, sino únicamente que cesado el acto suspensorio, el deudor cuenta con el plazo anterior y el siguiente.

Puede afirmarse, por otro lado, que en los casos del artículo 45° del Código tributario, la prescripción se interrumpe por actos expresos o tácitos del reconocimiento de la deuda por parte del deudor, o por actos expresos de la Administración hacia el contribuyente.

Sobre este tema existe no sólo numerosa jurisprudencia del Tribunal Fiscal sino también materia doctrinaria que abunda en criterios y en puntos de vista. Cabe señalar que en este punto convergen además posiciones obligacionales opuestas, como son la del deudor, a propósito del beneficio que obtiene respecto del pago de su deuda, y la del acreedor, en cuanto a dejar de cobrar aquello que es debido. A la luz de estas ideas es que debe resolverse cualquier conflicto de interpretación sobre el tema.

d) La acción se siga contra persona distinta de la obligada al pago;

emisión, siempre que no se encuentren comprendidas en beneficio s de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.

²⁵⁷ Ver RTF 00899-5-2003 del 21/02/2003, 04552-3-2003 del 13/08/2003, 07155-5-2000 del 13/12/2002, 01323-5-2002 del 13/03/2002, 02832-5-2002 del 29/05/2002, 05836-5-2003 del 17/10/2003, 06415-6-2003 del 06/11/2003 y 00743-2-2000 del 25/08/2000.

- e) Exista resolución que aprueba el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria;
- f) Las órdenes de pago o resoluciones materia de cobranza han sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después del inicio de la cobranza;
- g) Se haya declarado la quiebra del obligado; y
- h) Cuando una ley o norma con ese rango así lo disponga.

En los casos de deudas protegidas por procedimiento concursales, la actuación del Ejecutor Coactivo seguirá las disposiciones de las normas especiales aplicables.

Finalmente, cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra, la conclusión del Procedimiento operará una vez emitido, de conformidad con las leyes de la materia, el Certificado de Incobrabilidad de la Deuda.

n) NULIDAD

Nuestro Código tributario en el literal 9) del artículo 116° señala como facultad del Ejecutor Coactivo el pronunciamiento sobre escritos que pretenden la nulidad o declararla de oficio cuando amerite, en los casos de nulidad del acto que inicia la cobranza –el artículo 117° establece los requisitos para la emisión de resoluciones, bajo sanción de nulidad- y en los casos de remate cuando se ha incumplido con el procedimiento establecido tanto en el Código Tributario como en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza.

Resulta en opinión del tratadista Jorge Danós, el Ejecutor Coactivo puede pronunciarse, además, sobre otro tipo de nulidades, ya que –según señala- la norma tributaria es una sola, orgánica, y no restringida a funcionarios específicos según la ubicación de la norma en el texto legal. Dicho de otro modo, a pesar de que no está consagrada como facultad expresa, el Ejecutor Coactivo bien podría pronunciarse sobre cualquier otro pedido de nulidad o declarar ésta de oficio sobre algún otro acto del procedimiento viciado con alguna causal de tal naturaleza.

Es de ver que en sentido contrario, otro sector de la doctrina opina que el Ejecutor Coactivo, conforme las facultades de que goza expresamente establecidas en la norma, sólo puede pronunciarse sobre esos dos tipos de nulidad.

En todo caso, es pertinente el análisis de artículo 109° del Código Tributario modificado por el Decreto Legislativo 981, el mismo que regula la nulidad y anulabilidad de actos administrativos.

La nulidad está referida, entonces, a los siguientes casos:

a) Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Se refiere, a la luz de lo señalado en el Título I del Libro II del Código, a la administración de tributos, tanto en el caso de los de naturaleza interna como aquellos para los que la ley ha asignado competencia, en relación con los gobiernos locales.

b) Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

c) Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley.

d) Los actos que resulten como consecuencia de la probación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquieren facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplan los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

Por su parte, la anulabilidad está dada por los siguientes supuestos:

a) Son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77°

b) Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía

Por su parte, el artículo 110° del Código Tributario norma la declaración de la nulidad de los actos, ya sea de oficio o a pedido de parte. El primer caso, siempre que no exista un pronunciamiento definitivo del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial, y en el segundo deberá seguirse lo establecido para el recurso de reclamación, salvo la nulidad del remate que es planteada y resuelta dentro del procedimiento respectivo por el Ejecutor Coactivo.

Como puede deducirse, los plazos aplicables a la deducción de nulidad son los plazos existentes para la reclamación y para la apelación, en su caso. Incluso puede ser deducida en vía de ampliación de apelación, tal como ha quedado establecido a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01588-2-2002 del 22 de marzo de 2002²⁵⁸.

En un ámbito más general, la Ley 27444 –Ley del Procedimiento Administrativo General- establece que los actos administrativos y el tema de nulidad específicamente se rigen por la presunción de validez, esto es, “todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda”²⁵⁹.

²⁵⁸ Ver además RTF 00994-5-2000 del 30/11/2000.

²⁵⁹ Ver artículo 9° de la Ley 27444 y ss.

Siguiendo esta misma norma, los efectos de la nulidad son tres:

- a) Declarativo y retroactivo, salvo derechos adquiridos por terceros de buena fe;
- b) No obligación para los administrados al cumplimiento del acto nulo y oposición sustentada de los servidores públicos; y
- c) Responsabilidad para quien inició el acto e indemnización para el afectado, en casos de consumación del acto o imposibilidad de retrotraer sus efectos.

Asimismo, la norma administrativa señala que un acto afectado por vicios de nulidad puede conservarse²⁶⁰, siempre que aquellos no sean trascendentes, siendo éstos, por ejemplo, la imprecisión o incongruencia surgidos en la motivación del acto, insuficiencia o imparcialidad de la motivación del acto, infracción de las formalidades no esenciales del procedimiento u omisión de documentación no esencial.

Como aporte doctrinario el jurista Jorge Danós opina que, a diferencia de las razones de orden jurídico y de legitimidad que deben sustentar la configuración o la invocación de una causal de nulidad, por legislador o por el resolutor, respectivamente, para la revocatoria existen más bien razones de mera oportunidad o conveniencia con el interés público –específicamente el interés fiscal para el caso del derecho administrativo tributario-, motivo por el cual está regulada restrictivamente en la Ley 27444 y queda a discreción de los órganos competentes en el caso de la Administración Tributaria²⁶¹.

Operativamente, puede aplicarse el concepto de revocatoria a las resoluciones del procedimiento de cobranza, ya sea la que lo inicia o la que contenida en éste lo desarrolla, como la del embargo, cuando como señala Danós, es inoportuno y contrario al interés fiscal la prosecución de un procedimiento que resulta inexistente por cualquier razón. En este sentido, puede verse en diversos procedimientos de cobranza resoluciones dejadas sin efecto o revocadas por cuanto luego de su emisión pero antes de su notificación o producida ésta pero sin configuración de efectos hacia la esfera del contribuyente se suscitan razones de orden práctico, tales como la cancelación de la deuda tributaria materia del mismo o la extinción –denominado quiebre de valor al interior de las administraciones tributarias- de la resolución u orden de pago por alguno de los casos del artículo 108° del Código Tributario.

o) RESPONSABLES SOLIDARIOS

Si bien ya hemos adelantado su estudio cabe recordar que el artículo 7° del Código Tributario define al deudor tributario como aquél que se encuentra obligado al cumplimiento de la obligación tributaria,

²⁶⁰ Ver artículo 14° de la Ley 27444.

²⁶¹ DANÓS, Jorge y MORÓN, Juan Carlos y otros. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, ARA Editores, 2003, p. 232.

ya sea como Contribuyente o como Responsable, significando ello dos aspectos diferentes y ligados, el aspecto material y el aspecto formal.

Dentro del Contribuyente se encuentra la obligación de tributar y dentro del Responsable, la obligación de cumplir con las formas establecidas para ello por disposición expresa. Unas se encuentran estrechamente vinculadas a otras, ya que ambas encierran un cumplimiento cabal y, en contraparte, dan lugar a la aplicación de consecuencias y sanciones, tanto para uno como otro.

Contribuyente es el obligado principal al cumplimiento de la obligación, ya que él es el que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Responsable en cambio es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Entiéndase que dicha responsabilidad, debido a su carácter excepcional, debe ser declarada por la Administración y ser puesta en conocimiento del obligado a partir de la configuración de determinados supuestos normativos o fácticos debidamente probados y sustentados. Esto se condice con las normas de derecho común y administrativo, en cuyo ámbito se establece que la solidaridad no se presume sino que sólo la ley o el título de la obligación la establecen en forma expresa²⁶².

Por tanto, el Código Tributario consagra normas aplicables a la atribución de responsabilidad solidaria en algunos supuestos de hecho. Entre los artículos 16° y 19° se señalan las causales a configurarse en los casos en que procede la evaluación y posterior atribución de responsabilidad sobre la deuda, pudiendo el que resulte responsable solidaria sujeto pasible de acciones de cobranza dentro de procedimientos expresamente abiertos para ser ejecutados, respecto de sus bienes propios.

En estas normas están claramente identificadas causales de carácter objetivo y causales de carácter subjetivo. Como resulta claro, es las primeras la mera configuración del hecho hace recaer la atribución, a diferencia de las segundas, en cuyo caso se requiere de un análisis profundo y detenido sobre la configuración de los elementos esenciales, como son el dolo, la negligencia grave o el abuso de facultades. Aunque el mismo código señala algunas presunciones relativas respecto de la existencia de estos elementos, la Administración Tributaria depende de la realización de una auditoría integral para la atribución de responsabilidad solidaria en estos casos.

La naturaleza de la atribución de responsabilidad solidaria exige que normas internas de carácter reglamentario sean dadas por la propia Administración Tributaria a efectos de establecer los criterios, lineamientos y procedimiento para la determinación de los supuestos y el mérito que ellos ofrezcan al evaluador al momento de examinar un caso en particular. En este sentido, debe quedar claramente establecido en el Anexo de la resolución determinativa respectiva los sustentos por los cuales se atribuye la responsabilidad, siendo pasible, luego de su notificación, a la interposición de un recurso de impugnación –reclamación- contra dicha atribución, siendo aplicables los mismos efectos y

²⁶² Ver artículo 1183° del Código Civil.

consecuencias para determinar la exigibilidad de la deuda respecto del reclamante, en caso que se trate de uno de los responsables que resulten del proceso de fiscalización.

La cobranza se realiza mediante la notificación de una resolución de ejecución coactiva, otorgándose igual que para todos los casos un plazo de 7 días para la cancelación, bajo apercibimiento de dictar medidas cautelares. Una vez que el responsable cancele su deuda atribuida o toda ella, si fuera el caso, éste queda liberado, pudiendo repetir contra el obligado principal.

Los efectos de la impugnación deben ser siempre de inexigibilidad, no pudiendo iniciarse o proseguirse el procedimiento de cobranza contra el responsable o el contribuyente, sea que se haya reclamado la atribución o la deuda tributaria.

Podemos agregar que son efectos de la responsabilidad solidaria entre otros, ya que no es nuestro menester el analizarlo al detalle, el de que la deuda pueda ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores o a todos ellos simultáneamente y la extinción de la deuda libera a todos los responsables a su cargo, así como que la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7 del inciso b) del artículo 119º, es decir cuando la persona haya sido declarada en quiebra.

Que tratándose de deudores tributarios sujetos a un procedimiento concursal, la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

p) EJECUCIÓN DE GARANTÍAS

Veremos que dentro del procedimiento de cobranza seguido con un deudor tributario es facultad del Ejecutor evaluar, en términos generales, la admisión del ofrecimiento de una garantía suficiente que garantice la deuda tributaria materia del procedimiento a cambio del levantamiento del embargo trabado. En particular, la legislación admite tres garantías posibles: la hipoteca, la prenda y la carta fianza.

Observamos que la hipoteca afecta registralmente bienes inmuebles, mientras que la prenda, afecta también a nivel de registro los bienes muebles, y la tercera – carta fianza- es la garantía que hace una entidad bancaria por un monto de dinero específico donde si la Carta Fianza no se encuentra correctamente emitida, deberá requerirse al deudor su subsanación o su reemplazo dentro de los cinco (5) días hábiles de notificado el requerimiento. En éste último caso se levantará la medida cautelar sólo una vez que se hubiera cumplido con la subsanación o sustitución de la Carta Fianza.

En este sentido, la nueva redacción del Código Tributario prevé solamente la admisión de cartas fianzas y otras garantías para los casos de variación de embargo en forma de depósito sin extracción, suspensión del procedimiento de cobranza y remate.

Sobre el particular, la norma es clara, efectuado otorgamiento de garantía, el Ejecutor podrá levantar el embargo trabado y ejecutar la garantía en caso de incumplimiento de pago o de acuerdo. Para el caso de las cartas fianzas, éstas deben ser, tal como se señala en los artículos 41° y 42° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva²⁶³, irrevocables, solidarias, incondicionales y de ejecución inmediata.

Para el caso de las hipotecas, ésta podrá ser ofrecida por un mismo bien que, previamente, estuviere garantizando deuda tributaria anterior ante la SUNAT, siempre y cuando ésta sea de primer rango y el bien supere, como mínimo, en cincuenta por ciento (50%) el monto total de las deudas garantizadas a la Administración Tributaria. El valor del bien dado en garantía que sea de propiedad del Deudor deberá exceder, como mínimo, en cincuenta por ciento (50%) el monto de la deuda tributaria materia del Procedimiento, más las costas y gastos hasta el momento de su cancelación, según sea el caso.

Se puede ofrecer u otorgar tantas hipotecas como sean necesarias para cubrir la deuda a garantizar.

Asimismo se exigirá las firmas de ambos cónyuges para el otorgamiento de la hipoteca en caso que recaiga sobre bienes sociales, llámese sociedad conyugal.

En las garantías prendarias, la norma regula la prenda con entrega jurídica, no pudiendo recaer sobre títulos valores, sobre bienes percederos ni sobre bienes sobre los que ya se hubiera constituido prenda a favor de terceros. El valor del bien o bienes ofrecidos en garantía, de propiedad del Deudor o de terceros, deberá exceder, como mínimo, en cincuenta por ciento (50%) el monto de la deuda tributaria materia del Procedimiento, más las costas y gastos hasta el momento de su cancelación, según sea el caso.

En cualquier caso, la medida cautelar serán levantada cuando la garantía haya sido anotada en el Registro respectivo.

Operativamente, cabe señalar que las cartas fianzas quedan en custodia de la Administración hasta que, faltando 10 días para su vencimiento –el ofrecimiento de carta fianza es por el plazo de 12 meses-, se requiere al contribuyente para su renovación o recojo, según sea el caso de exigibilidad o cancelación, respectivamente.

²⁶³ El Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva fue aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano en fecha 25 de setiembre de 2004. Regula no solamente el procedimiento de cobranza aplicable a deudas tributarias administradas por SUNAT, conforme al artículo 114° del Código Tributario, sino también el procedimiento de ejecución de garantías dentro del mismo procedimiento.

En el caso de Cartas Fianzas, serán ejecutables a sólo requerimiento de la SUNAT mediante Resolución Coactiva emitida por el Ejecutor a la empresa bancaria o financiera que hubiera emitido la Carta Fianza.

En estos casos, el Ejecutor Coactivo a través de una Resolución Coactiva, ordenará a la empresa del sistema financiero que hubiera emitido la Carta Fianza para que dentro del plazo de quince (15) días calendario siguientes a la fecha de vencimiento de la Carta Fianza cumpla con la ejecución de ésta. Dicha resolución será notificada notarialmente. En los demás casos, se deja al Ejecutor Coactivo la facultad de emitir las resoluciones a que haya lugar, de acuerdo con la norma de la materia.

CAPÍTULO V : El Procedimiento Contencioso Tributario

Sub – Capítulo I : Aspectos generales Por Alberto Carlos Pacci Cárdenas²⁶⁴

1.- Etapas del procedimiento contencioso tributario

En la *relación jurídica tributaria sustantiva*²⁶⁵ que vincula al deudor tributario con la Administración Tributaria suelen suscitarse controversias derivadas de la expedición de actos administrativos que estos últimos emiten en el ejercicio regular de las facultades conferidas: de recaudación, de fiscalización y determinación, de sanción y de cobranza, motivando que este “conflicto de intereses” de lugar al nacimiento de una nueva relación jurídica al que VILLEGAS HECTOR denomina *relación jurídica procesal tributaria*.

Dado que el Estado esta sometido al orden jurídico (Estado de Derecho) existe la posibilidad de que aquél rectifique su actuación no ajustada a la ley, o en su defecto, se impugne la misma ante los Tribunales administrativos o Jurisdiccionales.

La garantía de los administrados frente a una actuación estatal fiscal la constituye, sin lugar a dudas, el derecho a contradecir ²⁶⁶el acto de la Administración Tributaria a través de los llamados recursos, medios o remedios ante el mismo órgano administrador que la expidió o ante el superior jerárquico.

Existe en la doctrina dos tipos de control del accionar de la Administración Tributaria. A saber:

“a) El sistema de doble jurisdicción, en donde la controversia que pueden tener los particulares con la Administración Pública puede ser llevado ante Tribunales dependientes de la propia Administración Pública, o ante tribunales dependientes del Poder Judicial.

b) El sistema de jurisdicción única, en donde sea cual fuere la materia de la controversia existente entre partes, y aún cuando alguna de ellas, sea el propio Estado, siempre el conflicto se somete a resolución de tribunales dependientes del Poder Judicial”.²⁶⁷

En nuestro medio, el criterio adoptado por nuestra legislación es el de doble vía o jurisdicción, esto es, una primera fase a la que denominamos *administrativa*, en la que el deudor tributario puede formular el reclamo correspondiente contra el acto administrativo ante el mismo órgano administrador

²⁶⁴ Abogado. Especialista en Derecho Empresarial y Tributario. Con estudios culminados de maestría en Derecho Civil y Comercial y de Doctorado en Derecho. Es profesor de Derecho Tributario de la Universidad Privada de Tacna y Universidad Nacional Jorge Basadre Grohoman de Tacna.

²⁶⁵ Para VILLEGAS la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que esta obligado a la prestación. VILLEGAS HECTOR B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.- Ediciones Depalma.- Lima Perú.- 1998.

²⁶⁶ En esa misma línea nuestra Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444 regula la facultad de contradicción administrativa imponiendo los siguientes preceptos que resultan de plena aplicación en el ámbito tributario toda vez que guardan perfecta armonía con las disposiciones del Código Tributario vigente, a saber:

- a) Frente a un acto que supone que viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o un interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa en la forma prevista en esta Ley, para que sea revocado, modificado, anulado o sean suspendidos sus efectos.
- b) Para que el interés pueda justificar la titularidad del administrado, debe ser legítimo, personal, actual y probado. El interés puede ser material o moral.
- c) La recepción o atención de una contradicción no puede ser condicionada al previo cumplimiento del acto respectivo.

²⁶⁷ GARCIA BELSUNCE, HORACIO (Director).- Derecho Tributario.- Volumen I.- en *Tratado de Tributación*.- Tomo I.- Editorial Astrea .- Buenos Aires.-2003

del tributo que la expidió a efectos que reconsidere su actuación, y que además incluye el conocimiento en segunda y última instancia administrativa por un órgano colegiado – Tribunal Fiscal – en vía de apelación.

Y, una segunda fase *judicial* cuya regulación procedimental esta dada por la Ley 27584 – *Ley que regula el proceso contencioso administrativo* que concordante con el TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF establece que cuando se trata de una impugnación a Resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal es competente en primera instancia la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva, resolviendo en vía de apelación la Sala Civil de la Corte Suprema.

Aquella primera fase administrativa a que aludimos es la que denomina nuestra legislación PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO regulado en el capítulo III del Libro III denominado Procedimientos Tributarios del Código Tributario²⁶⁸.

Por procedimiento contencioso tributario entendemos siguiendo a PRADO ARTURO como el “conjunto de actos administrativos que conducen a la solución de una controversia entre la Administración Tributaria y el deudor tributario”.²⁶⁹

El objetivo de este procedimiento es el resolver un litigio promovido por el deudor tributario ante los órganos resolutores para la resolución de una determinada cuestión litigiosa vinculada con las partes de la relación jurídica tributaria

Ahora bien, las etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario, de acuerdo al artículo 124º de dicho cuerpo legal, son:

- a) La reclamación ante la Administración Tributaria.²⁷⁰
- b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.

Tal como se aprecia, nuestra legislación tributaria plantea dos recursos impugnativos²⁷¹ de carácter administrativo de los que puede hacer uso el deudor tributario afectado con un acto administrativo del órgano administrador del tributo. Este derecho de impugnación por parte de los particulares la tenemos consagrado en el artículo 92º inciso d) del mismo cuerpo legal que faculta al deudor tributario a formular el reclamo y la apelación correspondiente.

En principio, se establece que inicialmente debe plantearse el recurso de reclamación ante el órgano administrador del tributo cuyo conocimiento en primera instancia corresponde a la SUNAT (respecto de los tributos que administre), los Gobiernos Locales y otros señalados por ley.²⁷²

Contra lo resuelto por la Administración Tributaria, ya sea desfavorable en todo o en parte, el deudor tributario tiene expedito el derecho de impugnar vía recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, en segunda y última instancia administrativa. Técnicamente, con la resolución de dicho órgano

²⁶⁸ Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificatorias y sustitutorias

²⁶⁹ Citado por IANACONE SILVA FELIPE.- Comentarios al Código Tributario.- Editorial Grijley.- Lima-Perú.-2001

²⁷⁰ En nuestra legislación tributaria no encontramos una noción acerca de “Administración Tributaria”, sin embargo, intentando una aproximación a una conceptualización entendemos por ella como aquel órgano o entidad de la Administración Pública facultado por ley para la administración de los tributos de su competencia. Entre ellas tenemos a la SUNAT, los Gobiernos Locales y otros que la ley señale.

²⁷¹ Según CABRERA MARCO Y QUINTANA ROSA el recurso impugnativo administrativo es el medio de defensa establecido en la ley, a favor de los administrados para que la Administración revise un acto administrativo que ellos consideran ilegal, quedando la Administración obligada a anularlo, modificarlo o confirmarlo. CABRERA VASQUEZ MARCO ANTONIO y QUINTANA VIVANCO ROSA, Los recursos impugnativos administrativos en la Ley del procedimiento Administrativo General N° 27444: Vía Administrativa.- Ediciones legales.- Lima-Perú.-2005

²⁷² Artículo 133º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF

colegiado se da fin a la vía administrativa que comentamos anteriormente que no es otra que la conclusión del procedimiento contencioso tributario para dar lugar a otra vía de carácter judicial denominada Proceso Contencioso Administrativo.

De modo general, se garantiza el derecho del contribuyente a la doble instancia; sin embargo, el artículo 124º en comento señala la posibilidad de que existan hasta tres instancias al señalar que cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal y que en ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

En el caso de las administraciones tributarias SUNAT²⁷³ y Municipalidades Provinciales y Distritales únicamente existe la doble instancia. Sin embargo, anteriormente, cuando se tenía que recurrir de una resolución expedida por la Municipalidad Distrital correspondía impugnar la misma ante la Municipalidad Provincial respectiva antes de recurrir al Tribunal Fiscal. Este criterio ha sido variado por Acuerdo de Sala Plena N° 2003-12 de dicho órgano colegiado al sostener que desde la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, el Tribunal Fiscal es el órgano competente para conocer las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro del procedimiento contencioso, toda vez que dicha norma suprimió el texto del artículo 96 de la Ley Orgánica de Municipalidades N° 23853. Agrega, que las apelaciones formuladas contra resoluciones emitidas por las municipalidades distritales dentro de un procedimiento contencioso y que se encontrasen en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, deben ser resueltas por las municipalidades provinciales.

2.- Medios probatorios

El acto de reclamar de acuerdo a la doctrina constituye la fase postulatoria o introductoria donde se exponen las pretensiones del deudor tributario ante las Administración Tributaria, los hechos y los fundamentos legales en que ampara dicha pretensión.

Luego, viene la fase probatoria o demostrativa en que el deudor suministra los medios probatorios a efectos de probar lo alegado. Precisamente, el objeto de la prueba es acreditar los hechos expuestos en el recurso impugnativo. Sin embargo, también suele suceder que no existan hechos que probar cuando se trata de la impugnación de puro derecho o cuando el reclamante o apelante admite total o parcialmente los hechos lo que en la doctrina se conoce como “hechos admitidos”.

Sobre la importancia de la prueba JUAN MORON URBINA²⁷⁴ nos dice que con ella “cobra singular importancia una serie de principios, caracteres y obligaciones propios del Derecho administrativo procesal. Primero, el de verdad material por el cual corresponde a la Administración buscar permanentemente la realidad de las relaciones que conoce, independientemente de lo alegado o planteado por las partes. También tiene presencia el deber de oficialidad, por el que todo funcionario público realiza las acciones necesarias para esclarece los hechos relevantes sometidos a su decisión”

²⁷³ Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (que incluye a ADUANAS)

²⁷⁴ MORON URBINA JUAN CARLOS.- Derecho Procesal Administrativo.- Primera Edición.- Página Blanca Editores.- Lima-Perú.-1997

2.1. Notión

La prueba puede ser definida como la “demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho. Cabal refutación de una falsedad. Comprobación. Razón, argumento, declaración, documento u otro medio para patentizar la verdad o la falsedad de algo”. (Cabanellas. Pág. 264).²⁷⁵

Sin embargo, existe una distinción entre la prueba y los medios probatorios, por que si bien el primero es la demostración legal de la verdad de un hecho, en cambio los segundos son instrumentos que emplean los impugnantes u ordena la Administración Tributaria para obtenerse de él suficientes razones para producir convicción en el resolutor, pero también puede suceder que ella no represente ninguna prueba. Esto es, los medios probatorios en tanto instrumentos pueden o no probar algo.

2.2. Requisitos

Los requisitos o condiciones que deben reunir los medios probatorios para que las mismas resulten aptas jurídicamente, a nuestro entender, son:

- La legalidad, en tanto que el medio probatorio debe estar admitido por la ley tributaria, esto es, que no cabe admitir aquellas no previstas en el ordenamiento jurídico tributario.
- La oportunidad, toda vez que el ofrecimiento del medio probatorio y su actuación dentro del procedimiento contencioso tributario deben realizarse en los plazos establecidos en la ley tributaria.
- La utilidad de la prueba, en tanto que debe servir para lograr el esclarecimiento de la cuestión a resolver y de sustento o fundamento de las resoluciones de la Administración Tributaria.
- La pertinencia de la prueba, esto es, que deben estar referidos a los hechos controvertidos, y que tengan íntima vinculación con estos.

Si bien en el Código Tributario no encontramos ninguna disposición que regule éste extremo tales requisitos se desprenden de las normas procesales de carácter civil, al cual debemos remitirnos supletoriamente.

2.3. Carga de la prueba

En principio, de modo general, la carga de probar corresponde a quién afirma los hechos ya sean los expuestos en el recurso de reclamo o en uno de apelación, en consecuencia. interesa al deudor tributario desvirtuar las determinaciones u reparos efectuados y las sanciones impuestas por la Administración Tributaria y, en ese sentido, se encontrará motivado a ofrecer las pruebas que le favorezcan y su ulterior actuación.

Sin embargo, a pesar de ello, dado que la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio conforme lo prescribe el artículo 162º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, también deviene en obligación de la Administración Tributaria aportar y actuar las pruebas que correspondan para el esclarecimiento de la cuestión en función a los hechos planteados.

2.4. Valorización de la prueba

²⁷⁵ Citado en Glosario Tributos Internos de la página web del Tribunal Fiscal: <http://tribunal.mef.gob.pe>

Los medios probatorios cuya actuación se encuentra permitida por ley serán valorados por el órgano estatal encargada de resolver el reclamo o apelación, esto es, analizados y apreciados razonablemente desde un punto de vista inclusive crítico con lo cual se adopta, desde luego, el criterio o sistema de libre valoración de las pruebas en contraposición al sistema denominado de prueba tasada o tarifa legal.

2.5. Clases

El artículo 125º del Código Tributario prescribe que los **únicos medios probatorios** que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

En consecuencia, atendiendo a que uno de los requisitos de los medios probatorios es su legalidad, no es posible admitir otros medios de pruebas previstos en la Ley del Procedimiento Administrativo General e, inclusive, en el Código Procesal Civil.

a) Los documentos: Según CARDOSO JORGE el documento es *“cualquier cosa que siendo susceptible de ser percibido por la vista o el oído, o por ambos, sirve por sí misma para ilustrar o comprobar, por vía de representación, la existencia de un hecho cualquiera o la exteriorización de un acto humano”*²⁷⁶

Nos parece acertada la propuesta conceptual que esboza el citado procesalista, mucha más amplia, que no se circunscribe, únicamente, a considerarla como aquél medio probatorio que consta por “escrito” sino a cualquier otro objeto capaz de acreditar algún suceso o acontecimiento que, en nuestra materia, tenga incidencia o implicancia tributaria.²⁷⁷

No existe disposición expresa en el Código Tributario que establezca cuales son las clases de documentos, sin embargo, en aplicación de la NORMA IX del Título Preliminar de éste cuerpo legal, es necesario recurrir a normas jurídicas distintas a las tributarias, esto es, al Código Procesal Civil que en su artículo 234º precisa que son documentos *“los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado”*.

La legislación procesal citada establece una distinción en sus artículos 235º y 236º, atendiendo a la más importante clasificación de documentos según su fuente, entre documentos públicos y privados. Así, es documento público²⁷⁸: *“1º. El otorgado por*

²⁷⁶ Citado por HINOSTROZA MINGUEZ ALBERTO en: *La Prueba en el Proceso Civil*.- Primera Edición.- Gaceta Jurídica Editores.- Lima-Perú.-1998

²⁷⁷ Según el Código Procesal Civil, artículo 233º, el documento “es todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho”

²⁷⁸ La Ley N° 27444 – Ley del procedimiento Administrativo General, artículo 43, numeral 43.1., al referirse a los documentos públicos precisa que son aquellos emitidos válidamente por los órganos de las entidades de la Administración Pública. Entre estos mencionamos a los siguientes:

1. El Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos Descentralizados;
2. El Poder Legislativo;
3. El Poder Judicial;
4. Los Gobiernos Regionales;

funcionario público en ejercicio de sus atribuciones; y 2º. La escritura pública y demás documentos otorgados ante o por notario público, según la ley de la materia". En cambio, los documentos privados son aquellos "que no tiene las características del documento público".

En materia tributaria, los documentos pueden ser, entre otros, los siguientes:

- Los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias llevados de acuerdo con las normas correspondientes o la documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.
- Los documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.
- Informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias
- Soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible (cuando las operaciones contables se lleven mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos)
- Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero.
- Los comprobantes de pago u otros considerados como tales
- Las declaraciones tributarias u otras comunicaciones
- Informaciones y exhibición y/o presentación a cargo de terceros de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación.
- Informaciones técnicas o peritajes realizados por terceros, etc., entre otros.

Si bien, los documentos privados son admisibles, sin embargo, es necesario advertir que los mismos tendrán el valor que les asigne el órgano resolutor dado que estos, por si solos no otorgan certeza o veracidad sino de la apreciación conjunta que se tenga con otros medios de prueba.

5. Los Gobiernos Locales;

6. Los Organismos a los que la Constitución Política del Perú y las leyes confieren autonomía.

7. Las demás entidades y organismos, proyectos y programas del Estado, cuyas actividades se realizan en virtud de potestades administrativas y, por tanto se consideran sujetas a las normas comunes de derecho público, salvo mandato expreso de ley que las refiera a otro régimen; y

8. Las personas jurídicas bajo el régimen privado que prestan servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado, conforme a la normativa de la materia.

Distinto es el caso, de los llamados documentos privados de fecha cierta al que se le atribuye eficacia jurídica desde²⁷⁹:

- La muerte del otorgante;
- La presentación del documento ante funcionario público;
- La presentación del documento ante notario público, para que certifique la fecha o legalice las firmas;
- La difusión a través de un medio público de fecha determinada o determinable; y
- Otros casos análogos.

b) La pericia: La pericia es aquél medio de prueba que “procede cuando la apreciación de los hechos controvertidos requiere de conocimientos especiales de naturaleza científica, tecnológica, artística, u otra análoga”.²⁸⁰

En ese sentido, el aporte de éste medio de prueba va a resultar utilísima para producir convicción en el resolutor de la Administración Tributaria para la resolución del caso concreto por que va a dar luces sobre un hecho controvertido que requiere de conocimientos especializados.

En algunos casos, la participación de un tercero como es el caso del perito resulta importante. Por ejemplo, para admitir como gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta las mermas²⁸¹ de existencias, se requiere que el contribuyente acredite el mismo con un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, debiendo contener dicho informe por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas.

Otro supuesto, según la legislación peruana sobre imposición a la renta, esta referida al cálculo de la depreciación, la cual debe aplicarse según el porcentaje dispuesto por ley, sin embargo se admite la posibilidad de que se autoricen porcentajes de depreciación mayores a las establecidas a solicitud del interesado y siempre que éste demuestre fehacientemente que en virtud de la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien, la vida útil real del mismo es distinta a la asignada por ley. En este caso, La solicitud para la autorización de cambio de porcentaje máximo de depreciación anual debe estar sustentada mediante informe técnico que, a juicio de la SUNAT, sea suficiente para estimar la vida útil de los bienes materia de la depreciación, así como la capacidad productiva de los mismos, debiendo estar dicho informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado o por el organismo técnico competente.

Si bien el deudor tributario esta facultado para ofrecer la prueba pericial el costo que signifique la designación de los peritos y la realización del peritaje será asumido por él, para tal efecto, en el momento de la proposición deberá indicar los aspectos técnicos sobre los que deben pronunciarse.

²⁷⁹ Según el artículo 245º del Código Procesal Civil.

²⁸⁰ Artículo 262º del Código Procesal Civil.

²⁸¹ Merma es la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

c) La Inspección: La inspección es aquél medio de prueba por el cual el órgano resolutor en forma directa y mediante sus sentidos puede apreciar los hechos materia de controversia tributaria.

Esta inspección puede practicarse en los locales ocupados (domicilio principal y los denominados establecimientos anexos: agencias, sucursales, depósitos, centros de producción, locales comerciales o de servicios), bajo cualquier título²⁸², por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte; y pueden recaer sobre bienes o documentos contables y/o tributarios o cualesquiera relacionados con la tributación que se encuentren en ellas.

d) La Manifestación: Las manifestaciones de carácter tributario son aquellas declaraciones obtenidas por la Administración Tributaria, en un procedimiento de fiscalización o verificación, de los deudores tributarios o terceros, en el acto de intervención o previa citación para que concurran a las oficinas fiscales, para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.

En ese sentido, el numeral 4) de artículo 62º del Código tributario establece que la Administración Tributaria tiene facultades discrecionales para "*solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso*". Agregando que "*las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios*".²⁸³

Asimismo, en cuanto a la citación que debe ponerse en conocimiento del deudor tributario o del tercero se precisa que el mismo "*deberá contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos*".

Sin embargo, cabe indicar que es posible que en el acto mismo de la inspección el personal de la Administración Tributaria en uso de las facultades conferidas por ley proceda a tomar declaraciones al deudor tributario, a su representante o a los terceros que se encuentren en los locales o medios de transporte inspeccionados, las mismas que serán valoradas por los órganos resolutivos competentes.

No está demás advertir que cuando se solicite la comparecencia del deudor tributario – que se hace extensivo al tercero – éste tiene derecho a contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, así como a que se le haga entrega de la copia del

²⁸² Si trata de domicilios particulares requiere de autorización judicial conforme al numeral 8) del artículo 62º del Código Tributario.

²⁸³ La diligencia de la comparecencia personal de los administrados (para efectos tributarios léase deudores tributarios) también la encontramos regulada en el artículo 58º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el mismo que prescribe algunas reglas que resultan compatibles con el ordenamiento jurídico tributario que es necesario tomar en cuenta. Así, señalan que:

- a) Las entidades pueden convocar la comparecencia personal a su sede de los administrados sólo cuando así le haya sido facultado expresamente por ley.
- b) Los administrados pueden comparecer asistidos por asesores cuando sea necesario para la mejor exposición de la verdad de los hechos.
- c) A solicitud verbal del administrado, la entidad entrega al final del acto, constancia de su comparecencia y copia del acta elaborada.

acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita, tal como lo prescribe el artículo 92º inciso m) del Código Tributario.

2.6. Procedimiento probatorio (dos etapas: ofrecimiento y actuación)

Nuestro ordenamiento jurídico tributario establece de modo general que el **plazo** para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación, precisando que el vencimiento de dicho plazo no requiere de una resolución administrativa expresa que indique el fenecimiento de la estación probatoria.

Tampoco es necesario que la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario de manera expresa a través de una resolución administrativa sino importa más bien que su actuación tenga lugar.

Al plazo general establecido, nuestro Código Tributario, plantea dos supuestos de excepción:

- Por un lado, tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de 45 días hábiles.
- Y por otro lado, en el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de 5 días hábiles.

Una vez ofrecidos los medios probatorios, para la **presentación** de los mismos, el requerimiento del órgano encargado de resolver será formulado por escrito, otorgando un plazo no menor de 2 días hábiles, la misma que surtirá efectos a partir del día siguiente de su notificación.

Formalmente, se cumple con la presentación de los medios probatorios dentro de los plazos señalados cuando el deudor tributario la concrete en la Mesa de Partes de la Administración Tributaria o en la oficina que haga las veces de ésta.

3.- Principio de verdad material

Las actuaciones de la Administración Pública y, en particular, de la Administración Tributaria tienden al esclarecimiento de los hechos controvertidos. En materia tributaria, interesa encontrar la realidad de los hechos acontecidos sean estos sujetos a imposición o no – exonerados o inafectos – o que constituyan violación de normas tributarias – infracciones –, entre otros, a efectos de resolver el asunto contencioso tributario.

En la doctrina administrativista, el principio de verdad material es uno de los principios del procedimiento administrativo strictu sensu que forma parte de los llamados *principios institucionales*²⁸⁴ inherentes al ámbito administrativo, y que consiste en la verificación plena de los hechos que sirven de motivo a las decisiones de la autoridad administrativa para lo cual debe adoptar todas las medidas

²⁸⁴ El administrativista JUAN CARLOS MORON URBINA en sus “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General” refiere que los 16 principios consagrados en la citada ley no tienen una idéntica manera de vincularse al fenómeno administrativo. Para ello distingue los principios fundamentales o sustanciales – *que derivan de bases esenciales del sistema jurídico, tanto de fuente constitucional como supranacional, y que vinculan directamente a los sujetos a los sujetos del procedimiento* –, de los principios institucionales que están vinculados más con el contenido de los actos y procedimientos administrativos. A su vez diferencia a estos últimos de los principios de la actividad administrativa de los principios del procedimiento administrativo strictu sensu.

probatorias necesarias autorizadas por la ley, aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas²⁸⁵.

Este principio del procedimiento administrativo si bien es recogido en el Derecho Administrativo, no significa en modo alguno que no resulte de aplicación al ámbito tributario toda vez que los órganos encargados de resolver deben adoptar las decisiones motivadas en los hechos reales que se hayan producido, hayan sido o no alegadas por los deudores tributarios.

4.- Pruebas de oficio

El artículo 126º del Código Tributario faculta al órgano encargado de resolver el asunto contencioso tributario a ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias en cualquier estado del procedimiento contencioso tributario, para mejor resolver.

Se advierte que no hay limitación alguna para ordenar de oficio los medios probatorios ya sea a nivel de primera instancia – reclamos – o segunda y última instancia administrativa – recurso de apelación –, ni menos ser objeto de oposición por parte del deudor tributario, siendo inimpugnable por éste.

No debe entenderse esta facultad como aquella que operaría en defecto de no haberse ofrecido pruebas por el reclamante o apelante sino, por el contrario, cuando de autos se advierta insuficiencia de los mismos para producir convicción en el órgano resolutor al momento de resolver, hayan o no sido aportadas las pruebas al procedimiento tributario.

A este marco general que hemos esbozado cabe hacer dos precisiones puntuales. Por un lado, El Código sustantivo faculta a la Administración Tributaria encargada de resolver a solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver, ya sean que estos se encuentren previstos en la legislación o aquellos que juzguen absolutamente indispensables para el esclarecimiento de la cuestión a resolver. En tal sentido, la solicitud debe indicar con precisión y claridad las cuestiones sobre las que se estime necesario su pronunciamiento.

Por otro lado, en cuanto al costo del peritaje se ha establecido que estará a cargo de la Administración Tributaria cuando sea ésta quien la solicite a las entidades técnicas para mejor resolver la reclamación presentada. Sin embargo, si la Administración Tributaria en cumplimiento del mandato del Tribunal Fiscal solicita peritajes a otras entidades técnicas o cuando el Tribunal Fiscal disponga la realización de peritajes, el costo de la pericia será asumido en montos iguales por la Administración Tributaria y el apelante.

Asimismo, se prohíbe que la Administración Tributaria contrate peritos por su parte cuando ordene de oficio la prueba pericial debiendo en ese caso solicitar informes técnicos de cualquier tipo a su personal o a las entidades aptas para el efecto, preferentemente recurriendo a las Universidades Públicas.

5.- Facultad de reexamen

Dentro del procedimiento contencioso tributario se otorga la facultad de reexamen al órgano encargado de resolver respecto de un caso concreto sometido a su competencia.

Por facultad de reexamen se entiende, a decir de la propia disposición, artículo 127º del Código Tributario²⁸⁶, la atribución que posee la autoridad administrativa “*para hacer un nuevo examen*

²⁸⁵ El desarrollo del principio de verdad material la encontramos en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones”.

Este nuevo examen completo que debe efectuarse por los órganos resolutores implica una revisión de la cuestión controvertida ya examinada anteriormente, por ejemplo, la Administración Tributaria realizará un reexamen respecto de la fiscalización y/o verificación efectuada, y el Tribunal Fiscal hará lo propio con relación a la revisión practicada por la Administración Tributaria.

Si bien la facultad de reexamen puede ser ejercida por ambos órganos resolutores, respecto del cual no hay mayor discusión, si encontramos controversia en la doctrina jurídica tributaria para determinar que aspectos del asunto controvertido pueden ser materia de reexamen.

Así, se cuentan hasta tres posiciones. Una primera posición nos explica que los aspectos del asunto controvertido van más allá de los reparos efectuados al deudor tributario aún cuando hayan sido impugnados sólo uno, varios o la totalidad de ellos, refiriéndose en consecuencia a toda la determinación de la obligación tributaria que hubiese practicado la Administración Tributaria en función al periodo y el tributo objeto de verificación y/o fiscalización.

Otros, en cambio, sostienen que los aspectos del asunto controvertido son únicamente los reparos impugnados (pretensiones del deudor tributario), sin considerar aquellos no impugnados, toda vez que es posible que el deudor tributario se allane a aquellos reparos u observaciones efectuadas por considerar que son correctos.

Una tercera posición refiere que los aspectos del asunto controvertido son la totalidad de los reparos efectuados así se hayan impugnado sólo uno o varios de ellos, y en modo alguno se refieren a toda la determinación de la obligación tributaria.

Los sostenedores de estas tres teorías basan sus posiciones contrapuestas en el rechazo o reconocimiento al principio de congruencia²⁸⁷ y la imposibilidad de que el deudor tributario – reclamante o apelante – agrave su situación.²⁸⁸

Bajo ese contexto, si bien nuestro Código Tributario vigente toma partido por la primera posición al facultar a la Administración Tributaria a hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido – *léase aquella determinación de la obligación tributaria que incluye a aquellos resultados administrativos coincidentes con la del contribuyente y los reparos u observaciones encontradas* – llevando cabo incluso nuevas comprobaciones, sin embargo, ha precisado que por la facultad de reexamen el órgano de la Administración Tributaria encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, ya sea para incrementar sus montos o para disminuirlos.²⁸⁹

²⁸⁶ Tómese en cuenta que el Decreto Legislativo N° 981 del 15.03.2007 ha incorporado al artículo 127° del TUO del Código Tributario cuatro párrafos vinculados a aspectos procesales de la facultad de reexamen.

²⁸⁷ En materia procesal civil se entiende por principio de congruencia o consonancia al principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, es decir, que deben emitirse de acuerdo al sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones, excepciones o defensas oportunamente deducidas. En: El ABC del Derecho Procesal Civil de EGACAL. Editorial San Marcos. Primera Edición. 2001 Pág. 23-24

²⁸⁸ Sobre el principio de congruencia en materia procesal administrativo el numeral 187.2. del artículo 187° de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que “... en los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la administración de iniciar de oficio un nuevo procedimiento, si procede”.

²⁸⁹ En el caso de que en uso de la facultad de reexamen se incremente los montos de los reparos impugnados el artículo 127° modificado del TUO del Código Tributario ha señalado algunas pautas procesales que deben de tenerse en cuenta. A saber:

Se advierte, en consecuencia, que nuestro ordenamiento jurídico tributario trata de compatibilizar el ejercicio de la facultad de reexamen con el principio de congruencia de carácter procesal al incorporar disposiciones que guardan vinculación con ésta, toda vez que las resoluciones que en adelante expida la Administración Tributaria deben guardar relación e identidad con las peticiones formuladas por los deudores tributarios en los correspondientes recursos impugnativos.

También se ha precisado que mediante la facultad de reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones tributarias a pesar de que en la instancia resolutive correspondiente el órgano de la Administración Tributaria haya detectado la comisión de una infracción tributaria no advertida en el procedimiento de fiscalización y/o verificación.

6.- Las resoluciones de la Administración Tributaria

En principio, las resoluciones de la Administración Tributaria son aquellos actos expedidos por éstos que resuelven las controversias que se suscitan con los deudores tributarios destinadas a producir efectos jurídicos sobre sus intereses, obligaciones o derechos.

Estas resoluciones expedidas por la Administración Tributaria para que sean válidos – *como acto procesal administrativo* – deben cumplir con los siguientes requisitos: Competencia (órgano facultado), Objeto u contenido (lícito, preciso, posible física y jurídicamente), Finalidad Pública (el interés público asumido por las normas), Motivación (en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico) y cumplimiento del Procedimiento Regular.

Asimismo – *respecto de su contenido* - las resoluciones de la Administración Tributaria no sólo les es exigible los requisitos de forma como son: la fecha y lugar en que es emitido, el número de la resolución que le corresponda, denominación del órgano del cual emana, nombre y firma de la autoridad interviniente, sino también los requisitos sustanciales como los fundamentos de hecho y de derecho²⁹⁰ que les sirven de base, debiendo decidir sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Además, hay que tener en cuenta que cuando estamos frente a una resolución que resuelve un recurso impugnativo se exigirá que éste contenga separadamente la parte expositiva, considerativa y resolutive.

En la praxis cuando se resuelvan los recursos de reclamación o apelación la resolución del recurso estimará en todo o en parte o desestimarás las pretensiones formuladas en el mismo o declarará su inadmisión. Esto es, cuando hay pronunciamiento sobre el fondo del asunto la

-
- El órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los 20 días hábiles siguientes
 - A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de 30 días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes.
 - La Administración Tributaria deberá resolver el reclamo en un plazo no mayor de 9 meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.
 - Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación.

²⁹⁰ En material procesal debe observarse que los fundamentos de hecho y de derecho hagan mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto según lo actuado en el expediente administrativo respectivo.

Administración Tributaria puede declarar fundado en todo o en parte o de lo contrario declarar infundado el recurso interpuesto. Por otro lado, si hay un pronunciamiento por el incumplimiento en la forma resolverá declarando inadmisibile el recurso interpuesto.

Sin embargo, puede ocurrir que la Administración Tributaria no se pronuncie por el fondo del asunto controvertido ni por la forma: ello ocurre cuando resuelve la solicitud de desistimiento planteada por el deudor tributario dando por concluido el procedimiento contencioso tributario.

7.- Desistimiento

En materia tributaria, se da fin a un procedimiento contencioso tributario por resolución que se pronuncia sobre el fondo del asunto (procedente o improcedente), por resolución ficta cuando opere el silencio administrativo negativo o por desistimiento.

Así, esta última forma que pone fin al procedimiento, el artículo 130º del Código Tributario establece que el deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento.

En el Derecho Administrativo se distingue el desistimiento del procedimiento – *que importa la culminación del mismo, pero que no impide que posteriormente vuelva a plantearse igual pretensión en otro procedimiento* – del desistimiento de la pretensión – *que impide promover otro procedimiento por el mismo objeto y causa*.

Para el Derecho Tributario positivo el desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión, lo que impide plantear nuevas impugnaciones.

Sin embargo, por excepción se plantea que cuando se trate del desistimiento de una reclamación interpuesta contra una resolución ficta denegatoria de devolución o de una apelación interpuesta contra dicha resolución ficta, tiene como efecto que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la devolución o la reclamación que el deudor tributario consideró denegada.

Con relación a los requisitos exigibles, el escrito de desistimiento deberá presentarse con firma legalizada del contribuyente o representante legal, la que podrá efectuarse ante notario público o fedatario de la Administración Tributaria.

La presentación del escrito de desistimiento no obliga en modo alguno a que el órgano encargado de resolver acepte el desistimiento, siendo potestativo de éste aceptar o no el desistimiento. Se advierte en la práctica que los órganos resolutores aceptan el desistimiento planteado por los deudores tributarios, sin embargo, están facultados para continuar el procedimiento si del análisis de los hechos consideran que podría estarse afectando intereses de terceros o la acción suscitada por la iniciación del procedimiento extrañase interés general.

8.- El Expediente administrativo

El expediente administrativo no es otra cosa que el conjunto de documentos, actuaciones o diligencias relativos a un procedimiento administrativo determinado en el que encontramos distintas piezas procesales vinculadas a los actos del deudor tributario, de la Administración Tributaria y de terceros.

En el procedimiento contencioso tributario suelen llamarse expedientes contenciosos para aludir a esta clase de procedimientos tributarios, las mismas que se organizan en virtud a una

determinada cuestión controvertida promovida por el reclamante o apelante destacándose en ella las siguientes piezas procesales: el recurso de reclamación, los requerimientos, las actas, los escritos del deudor tributario o terceros, los medios probatorios aportados o actuados, la resolución de la Administración Tributaria, el recurso de apelación, la resolución del Tribunal Fiscal, las constancias de notificación, etc.

El recurso impugnativo que se interponga conlleva a que deba llevarse y organizarse un solo expediente administrativo hasta la conclusión del procedimiento tributario sin embargo la legislación administrativa prevé la acumulación de expedientes.

En cuanto a la formalidad de los expedientes administrativos estos son compaginados siguiendo el orden regular de los documentos que lo integran, formando cuerpos correlativos, los mismos que deben encontrarse foliados, manteniéndose así durante su tramitación.

Asimismo, debe preservarse que el contenido del expediente sea intangible, por lo que no cabe que se introduzcan enmendaduras, alteraciones, entrelíneas ni agregados en los documentos, una vez que hayan sido firmados por la autoridad competente; salvo que sean necesarias, en cuyo caso, deberá dejarse constancia expresa y detallada de las modificaciones introducidas.

Además la custodia del expediente administrativo debe encontrarse a cargo de la dependencia administrativa correspondiente. Sin embargo, en caso de que un expediente se extraviara, la Administración Tributaria tiene la obligación, bajo responsabilidad de reconstruir el mismo, independientemente de la solicitud del interesado, debiendo para tal efecto aplicarse, en lo que le fuera aplicable, las reglas contenidas en el Artículo 140 del Código Procesal Civil.

En cuanto a la publicidad y acceso a los expedientes tributarios se prevé algunas reglas de observancia obligatoria aunque diremos que, de modo general, es posible acceder a ellas en tanto los interesados sean parte de los mismos con las limitaciones que señala la ley. Así, por ejemplo, en los procedimientos contenciosos tributarios los deudores tributarios o sus representantes o apoderados pueden acceder a los expedientes administrativos en los que son parte, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.

Asimismo, en los procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados pueden acceder únicamente a los expedientes en los que son parte con la exigencia de que se encuentren culminados, a excepción por cierto de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.

Los terceros que no sean parte también pueden acceder a los expedientes de los procedimientos tributarios siempre que estos hayan agotado la vía contenciosa administrativa ante el Poder Judicial, se solicite con fines de investigación o estudio académico y sea autorizado por la Administración Tributaria.

RECLAMACIÓN

1. MARCO TEÓRICO

El Derecho Tributario tiene gran afinidad con el Derecho Administrativo por ser ambos dos grandes ramas del Derecho Público²⁹¹; pero, ciertamente, la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo no se agota en una relación de pertenencia al tronco común, sino que también implica una relación de asimilación por parte del Derecho Tributario de algunas instituciones que provienen del Derecho Administrativo.

Esto no puede ser de otro modo, en la medida que el Derecho Tributario regula no sólo los aspectos sustantivos relacionados con los tributos (Derecho Tributario Sustancial o Material) que son los que otorgan plena autonomía a esta rama del Derecho²⁹², sino también los aspectos formales de la tributación en su conjunto (Derecho Tributario Formal o Accesorio) entre los que se encuentran las regulaciones de la Administración Tributaria, es decir, regulaciones de índole administrativa y por lo tanto dependientes (al menos en sus orígenes) de la doctrina administrativista.

El procedimiento de reclamación tributaria de nuestra legislación es una regulación de índole administrativa²⁹³ y tiene como gran marco referencial a la teoría del *Acto Administrativo* y del *Recurso Administrativo* proveniente de la doctrina del Derecho Administrativo. Los actos administrativos son actos jurídicos²⁹⁴ emanados unilateralmente de la Administración y regulados por el Derecho Administrativo²⁹⁵, distinguiéndose de:

- a) Los actos producidos *por* los Administrados (aun cuando tuvieran relevancia administrativa).
- b) Los actos producidos *con* el Administrado (pertenecientes a la teoría de los actos de contratación multilaterales).
- c) De los *propios* actos de la Administración sometidos a regulaciones diferentes (laborales, constitucionales, etc).

²⁹¹ El Derecho Público y el Derecho Privado constituyen las dos grandes ramas del Derecho de las que se desprende el resto de ellas.

²⁹² Aunque podamos subsumir al Derecho Tributario dentro de la gran rama del Derecho Financiero o Derecho Fiscal que incorpora como sus propias ramas al Derecho Tributario y al Derecho Presupuestal.

²⁹³ En general, los procedimientos especiales pertenecientes a la Administración Pública, como el procedimiento tributario, se rigen supletoriamente por la Ley del Procedimiento Administrativo General (v. Numeral 2 artículo II del Título Preliminar de la Ley No. 27444), circunstancia que revela la relación vigente entre el Derecho Administrativo y el Tributario.

²⁹⁴ Un acto jurídico es una manifestación de voluntad a la cual el ordenamiento jurídico le otorga la facultad de crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas (v. art. 40º. del Código Civil).

²⁹⁵ Sobre el concepto del acto administrativo, el artículo 1º. de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, establece que “*Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones, o derechos de los administrados (...)*”

Un efecto de los actos administrativos pertinente de comentar es que variando (creando, modificando, regulando o extinguiendo) la relación jurídica con el Administrado, tal variación puede lesionar los derechos de éste, siendo por tanto –con base en la protección de los derechos de la que gozan los ciudadanos en un Estado de Derecho- pasible de ser impugnada. Bajo este supuesto se origina el concepto administrativo de *Facultad de Contradicción*²⁹⁶ del que se desprende la teoría del *Recurso Administrativo* el que se define como toda impugnación de un acto administrativo cuyo objeto es que el órgano que emitió el acto -o un superior jerárquico- proceda a modificar dicho acto administrativo por ser lesivo al interés del Administrado.

En este punto debe distinguirse el *Recurso Administrativo*, que tiene su campo de aplicación en sede administrativa, de la *Acción Jurisdiccional* que se desarrolla en sede judicial. Ambas representan, de manera general, los medios de defensa o reconocimiento de los derechos que se interponen ante estas diferentes competencias. Sólo precisar que tal diferenciación tiene como paralelo la diferencia entre *Procedimiento Administrativo* y *Proceso Jurisdiccional*²⁹⁷, conceptos que aunque proviniendo de distintas ramas jurídicas, generan las bases sobre las que se han construido y desarrollado principios como -entre otros- el de *pluralidad de instancias* o el de *debido proceso*²⁹⁸, principios que regulan tanto los procesos jurisdiccionales como los procedimientos administrativos y entre estos últimos, el procedimiento que se desarrolla en materia de reclamación tributaria.

La doctrina administrativista del Recurso Administrativo es una de las grandes fuentes de las que se ha nutrido y seguirá nutriéndose –de seguro- la teoría y práctica de la impugnación tributaria, así, institutos como el *Silencio Negativo* (o *positivo*) y principios como el de *Impulso de Oficio*²⁹⁹ (o *petición de parte*) son una clara muestra de las influencias y del origen de regulaciones tributarias como las que corresponden y se encuentran en el procedimiento de reclamación.

2. TITULARIDAD DEL RECURSO³⁰⁰

Según el artículo 132º del Código Tributario *El deudor tributario*, en su calidad de contribuyente o responsable³⁰¹, y siempre que sea *directamente afectado* por un acto de la Administración, tendrá legitimidad para *recurrir* en el procedimiento de reclamación e iniciar el trámite respectivo. Un primer aspecto de este artículo, es que sólo está referido al deudor tributario, sin regular la posibilidad de

²⁹⁶ El artículo 206º. de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, establece que “ (...) *frente a un acto administrativo que se supone viola, desconoce o lesiona un derecho o interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa mediante los recursos administrativos señalados (...)* “

²⁹⁷ Según una mayoritaria doctrina, existe *Procedimiento Administrativo* en el Estado (Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial) cuando éste relice funciones administrativas y habrá *Proceso Jurisdiccional* cuando el Poder Judicial ejerza su función jurisdiccional.

²⁹⁸ *Debido Procedimiento* para el Derecho Administrativo (v. numeral 1.2 del art. IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General).

²⁹⁹ V. Numeral 1.3 del Artículo IV de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

³⁰⁰ Queda claro conforme a lo expresado en el numeral 1 el origen del empleo del término “Recurso”.

³⁰¹ El artículo 7º. del Código Tributario señala que el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria en calidad de contribuyente o de responsable.

que alguien ajeno al propio deudor pueda interponer el recurso en vez de él³⁰². Segundo aspecto es el del carácter de *directamente afectado*. Con referencia a ambos aspectos, y no obstante lo señalado expresamente por la referencia legal, vale la pena tener presente el artículo VI del Título Preliminar del Código Civil, que señala:

“Para ejercitar o contestar una acción es necesario tener legítimo interés económico o moral. El interés moral autoriza la acción sólo cuando se refiere directamente al agente o a su familia (...)”

Esta norma de la legislación común, es plenamente aplicable al campo tributario, tanto como parte de la *doctrina jurídica* prevista como fuente del Derecho Tributario por el literal h) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario como en aplicación del Artículo IX del Título Preliminar del Código Civil que señala:

“Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza”.

Además, podemos citar la RTF No 433-6-97 que señala la necesidad de acreditar el interés para poder ejercitar el reclamo *sin ser el reclamante el contribuyente directamente afectado*.

Pues bien, ampliemos sobre los alcances de esta norma: en ella se establece la posibilidad de ejercitar o contestar una acción con base en el interés económico o moral³⁰³. En el campo tributario, el interés económico puede fundamentarse –por ejemplo- en los casos de sujetos pasibles de ser considerados *Responsables Solidarios* con el contribuyente, quienes podrían tener el interés de accionar para evitar un futuro perjuicio en su patrimonio. Es el caso de los representantes legales (gerentes) de las empresas, quienes pueden ser imputados con responsabilidad solidaria por las deudas de la empresa, en atención al numeral 2 y al segundo párrafo del artículo 16º del Código Tributario. Por interés económico también podrían acceder los condóminos o las partes integrantes de contratos de colaboración empresarial, como Joint Ventures, Consorcios, etc³⁰⁴.

De otro lado, el interés moral facultará a familiares del contribuyente a interponer válidamente la reclamación. Sobre el particular es necesario tomar en cuenta que esta facultad dada a los familiares sólo debería proceder en los casos en que el contribuyente estuviera imposibilitado de poder cumplir por sí mismo con la interposición de la reclamación, como por ejemplo, por circunstancias de viaje; de otro modo, no tendría sentido. También debe repararse en cuál es el *límite de familiaridad* permitido para ejercer tal facultad; en este punto, no creemos que sea procedente establecer límites en razón

³⁰² Obviamente no nos referimos al caso de los *apoderamientos* en el que una persona interpone un recurso o ejercita una acción *en representación* de otra.

³⁰³ De igual modo el numeral 109.2 de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General que establece que: *“Para que el interés pueda justificar la titularidad del Administrado (...) puede ser material o moral”.*

³⁰⁴ Antiguas resoluciones del Tribunal Fiscal, como la 16993 (1982) y la 16838 (1981) así lo establecen.

de mayor o menor grado de consanguinidad o afinidad, pues la relación moral de cercanía puede establecerse con familiares con independencia de los grados señalados por las normas correspondientes.

Pasando a un tema final que se desprende del artículo 132º, señalar que los deudores tributarios deben presentar sus recursos en forma individual y no en forma colectiva, a diferencia de la posibilidad del Derecho Administrativo señalada en el numeral 1 del artículo 51º de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General que señala que se consideran administrados respecto de algún procedimiento *“Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos, individuales o **colectivos**”*.

Este criterio de ejercicio individual de la facultad de impugnación (reclamación) utilizado en el ámbito tributario se sustenta en que siendo individual la obligación de pago de los tributos e igualmente individuales las determinaciones de tributos, no cabe que se pretenda una resolución colectiva del recurso. Sobre el particular, la Resolución del Tribunal Fiscal No 359-4-97 señala:

“ Que conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, fundamentada en las atribuciones que le confiere el Código Tributario, ésta instancia conoce de las apelaciones o quejas que individualmente plantean los contribuyentes contra las resoluciones recaídas en sus reclamaciones o contra los procedimientos que estima violatorios de las normas que personalmente los afecten, pero no puede pronunciarse en caso de un grupo de personas que, colectivamente, reclaman o se quejan de un acto administrativo;

Que dicho criterio se sustenta en que siendo individual la obligación del pago de los tributos e igualmente individuales las acotaciones o liquidaciones, no cabe que se pretenda la resolución colectiva o en grupo (...) ”

Resolución aplicable para los casos de apelación y queja presentados ante el Tribunal Fiscal, pero igualmente aplicable a los procedimientos de reclamación que se presentan ante la Administración Tributaria.

3. COMPETENCIA ADMINISTRATIVA

3.1. Competencia Institucional

Conforme al artículo 4º del Código Tributario:

“ Acreedor Tributario es aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley le asigne esa calidad expresamente”

El Estado es el acreedor de la Obligación Tributaria frente a la figura del deudor tributario como aquel que está obligado a su cumplimiento. Con este antecedente, se entiende que la disposición recoge la clasificación de Estado en: Gobierno Central, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales. El caso es que el acreedor tributario (Estado) gestiona aspectos importantes de la tributación a través de su *Administración Tributaria*, la que se encuentra dividida de igual manera que el propio Estado. De esta manera son Administradores Tributarios:

- a) La SUNAT, con respecto al Gobierno Central³⁰⁵.
- b) Los propios Gobiernos Locales, con respecto a ellos mismos³⁰⁶.
- c) Los Gobiernos Regionales, quienes aún no tienen asignadas acreencias tributarias que impliquen la conformación de una Administración Tributaria.
- d) Entidades de Derecho Público con personería propia, como es el caso de ESSALUD³⁰⁷

La Administración Tributaria es la encargada –entre otras funciones- de resolver las impugnaciones presentadas por los deudores tributarios frente a la obligación emanada del acreedor tributario y, en atención a las ideas expresadas líneas atrás, se entiende que la competencia para resolver estas reclamaciones recaiga en la SUNAT, los Gobiernos Locales y otros órganos que la ley señala, como en los casos de Administraciones específicas para determinados tributos³⁰⁸.

³⁰⁵ En tal sentido, la Administración que realiza es con referencia a los tributos y regímenes tributarios de alcance nacional a cargo del Gobierno Central como lo son el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas - IGV, el Impuesto Selectivo al Consumo - ISC, el Impuesto a las Transacciones Financieras – ITF o el Régimen Único Simplificado – RUS. La SUNAT también administra por encargo otros tributos como es el caso –desde julio de 1999- de las aportaciones a ESSALUD o a la Oficina de Normalización Previsional – ONP.

³⁰⁶ Por el tamaño relativamente reducido de su organización –a diferencia del Gobierno Central- tradicionalmente los Gobiernos Locales han desarrollado sus funciones de administración tributaria a través de un área interna, como las denominadas Direcciones de Renta. Actualmente son varios Gobiernos Locales a nivel nacional quienes han adoptado la fórmula iniciada por la Municipalidad de Lima con la creación del *Servicio de Administración Tributaria - SAT* como Administración Tributaria descentralizada de la propia Municipalidad. El Servicio de Administración Tributaria - SAT, organismo público descentralizado de la Municipalidad de Lima Metropolitana, con personería jurídica del Derecho Público Interno y con autonomía administrativa, económica, presupuestaria y financiera, fue creado mediante Edicto No 225, de fecha 16 de abril de 1996, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 17 de mayo del mismo año. El SAT tiene por finalidad organizar y ejecutar la administración, fiscalización y recaudación de todos los ingresos tributarios y no tributarios de la Municipalidad Metropolitana de Lima.

³⁰⁷ Quien se constituye como Acreedor Tributario por la importancia de que los recursos le sean directamente asignados como propios y no esperar las asignaciones presupuestales correspondientes a cargo del Gobierno Central.

³⁰⁸ Como es el caso de sectores del Gobierno Central que tienen a su cargo tributos específicos: por ejemplo la ONARP y las tasas registrales.

Mediante Decreto Supremo No. 061-2002-PCM se dispuso la fusión de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT con la Superintendencia Nacional de Aduanas – ADUANAS siendo actualmente una sola institución: SUNAT. Como consecuencia, la SUNAT actualmente administra tanto tributos internos como todos los temas relacionados con el comercio exterior. En tal sentido, actualmente las reclamaciones por tributación aduanera³⁰⁹ se tramitan –evidentemente- ante la SUNAT.

Debe comentarse que la SUNAT cuenta con dependencias a nivel nacional (Intendencias Regionales y Oficinas Zonales para el caso de tributos internos e Intendencias de Aduana para el caso de ADUANAS) que son competentes para realizar los actos administrativos que a su vez pueden ser reclamados por los deudores tributarios. Debe precisarse –como es de esperar- que cada una de estas dependencias es competente en la administración de un directorio de contribuyentes pertenecientes a la ubicación geográfica respectiva. En tal sentido, la reclamación debe ser presentada en la dependencia competente³¹⁰, es decir, la que emitió el acto impugnado.

Las áreas de trámite documentario (*Mesa de Partes*) de las oficinas de SUNAT están obligadas a recibir los documentos o solicitudes que presenten los deudores tributarios sin calificar su contenido. Sobre el particular, se transcribe la prescripción del numeral 124.1 de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:

“ Las unidades de recepción documental orientan al administrado en la presentación de sus solicitudes y formularios, quedando obligadas a recibirlos y darles ingreso para iniciar o impulsar los procedimientos, sin que en ningún caso puedan calificar, negar o diferir su admisión”

También, la Resolución del Tribunal Fiscal No 282-5-96 que sienta *Jurisprudencia de Observancia Obligatoria*³¹¹ señaló en su oportunidad:

“ Que la recurrente presentó una solicitud de reposición de apelación (...);

Que según manifiesta, dicha solicitud no fue recibida por la funcionaria de la Oficina de Mesa de Partes de la Administración Tributaria, alegando que no se trataba de una solicitud de reclamación o apelación y que el procedimiento de reposición no se encuentra previsto en el procedimiento tributario;

³⁰⁹ Como las derivadas del IGV por importaciones.

³¹⁰ También existen los Centros de Servicios al Contribuyente, que son puntos de atención que se encuentran en diferentes distritos de Lima y en el interior del país, en los que –entre otros trámites- puede llevarse a cabo la presentación de reclamaciones.

³¹¹ Pronunciamiento del Tribunal Fiscal aplicable a *todos los casos similares* y no sólo al caso particular. Regulada por el artículo 154º del Código Tributario será tratada en apartado posterior.

Que la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, a solicitud del Tribunal Fiscal, informa que la Oficina de Mesa de Partes recibe todos los escritos que presentan los contribuyentes y de ser el caso se les indica los requisitos mínimos a cumplir; sin embargo, en el caso de la quejosa, por considerar que su solicitud de reposición de apelación era un caso especial, se le pidió que solicite información en la Oficina de Orientación de Principales Contribuyentes, a fin que reciba las instrucciones para adecuar su escrito a las disposiciones del Código Tributario;

Que la presentación de escritos libres de toda traba u observación encuentra sustento en el Derecho de Petición, consagrado en el inciso 20 del artículo 2º de la Constitución Política del Estado, el cual no puede ser limitado o cuestionado, bajo pretexto de una mejor atención al público; en este mismo sentido el artículo 64º del TUO de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos (...) establece que “las oficinas de trámite documentario de las entidades públicas están obligadas a recibir las solicitudes o formularios para la realización de los procedimientos administrativos que se presenten sin cumplir con los correspondientes requisitos (...);

Que en tal sentido las Oficinas de Trámite Documentario están obligadas a admitir los escritos que presenten los interesados sin calificar su contenido, pues ello corresponde a las oficinas competentes las que siguiendo el procedimiento administrativo competente decidirán sobre la admisibilidad y procedencia de lo solicitado”

Confirmando el criterio aún vigente en la actualidad de la obligación de recibir los escritos de los administrados, sin calificar el contenido.

También es interesante analizar si la Administración Tributaria está obligada a recibir los escritos de los administrados, presentados a través de *medios de transmisión de datos*, como el fax o el correo electrónico. Sobre este tema, la Resolución del Tribunal Fiscal No 408-4-2000 nos da elementos de juicio para opinar:

“ Que de acuerdo a lo señalado en el informe sustentatorio de la apelada, el 14 de mayo de 1998, a horas 6:48 p.m., fuera del horario de atención al público, ingresó vía fax el recurso de reclamación (...);

Que de conformidad con el artículo 60º del Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos (..) los interesados pueden remitir sus escritos y peticiones por correo certificado a la autoridad administrativa competente, la que consignará en su registro el número de certificado y la fecha de recepción;

Que si bien esta norma no se refiere expresamente al fax, se le puede aplicar analógicamente, puesto que dicho sistema es un medio técnico que cumple con la misma finalidad que el correo certificado (...) ”

Conforme al criterio del Tribunal Fiscal, la presentación de un recurso de reclamación vía fax es procedente por analogía con la posibilidad de presentar dicho recurso a través del correo certificado en aplicación del artículo 60º del ya derogado Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos. Este dispositivo establecía expresamente:

Artículo 60º.- Los interesados podrán remitir sus escritos y peticiones por medio de correo certificado a la autoridad administrativa competente, la que consignará en su registro el número del certificado y la fecha de recepción.

Nótese que no existía limitación alguna en la presentación de escritos por correo certificado; sin embargo en la vigente Ley del Procedimiento Administrativo General se establece:

“ Artículo 120.- Presentación mediante correo certificado

120.1 Los administrados pueden remitir sus escritos, con recaudos completos, mediante correo certificado con acuse de recibo a la entidad competente, la que consigna en su registro el número del certificado y la fecha de recepción.

120.2 El administrado exhibe al momento de su despacho el escrito en sobre abierto y cautela que el agente postal imprima su sello fechador tanto en su escrito como en el sobre.

120.3 En caso de duda, debe estarse a la fecha del sello estampado en el escrito, y, en su defecto, a la fecha de recepción por la entidad.

120.4 Esta modalidad no cabe para la presentación de recursos administrativos³¹² ni en procedimientos trilaterales.”

Observar que el numeral 120.4 establece que la modalidad de correo certificado no procede tratándose de recursos administrativos; en tal sentido, siendo el procedimiento de reclamación el *recurso administrativo* en materia tributaria, actualmente no procede el correo certificado en la presentación de reclamaciones y el argumento de la RTF con respecto al fax queda también sin efecto. No obstante, en la vigente Ley del Procedimiento Administrativo General encontramos ya una referencia directa al uso del correo electrónico y el fax:

³¹² El subrayado es nuestro.

“ Artículo 123.- Recepción por transmisión de datos a distancia

123.1 Los administrados pueden solicitar que el envío de información o documentación que le corresponda recibir dentro de un procedimiento sea realizado por medios de transmisión a distancia, tales como correo electrónico o facsímil.

123.2 Siempre que cuenten con sistemas de transmisión de datos a distancia, las entidades facilitan su empleo para la recepción de documentos o solicitudes y remisión de sus decisiones a los administrados.

123.3 Cuando se emplean medios de transmisión de datos a distancia, debe presentarse físicamente dentro del tercer día el escrito o la resolución respectiva, con cuyo cumplimiento se le entenderá recibido en la fecha de envío del correo electrónico o facsímil.”

En esta referencia legal debe notarse que actualmente queda abierta la posibilidad de presentar los escritos bajo las modalidades señaladas, pero sujeto , según el numeral 123.1, a la aprobación de la solicitud del administrado.

3.2. Delegación de Competencia

El artículo 134º del Código Tributario establece que la función de resolución de reclamos debe ser realizada exclusivamente por la Administración Tributaria que administra el tributo. Debe notarse que esta es la única referencia en el Código Tributario a la imposibilidad de delegar las funciones de la Administración, precisión que no se encuentra en otras funciones o atribuciones de la Administración tales como la de fiscalización o de recaudación; de hecho, parte de las funciones de recepción de declaraciones y pagos de la SUNAT y de las Administraciones Tributarias de los Gobiernos Locales son realizadas actualmente a través del sistema bancario, que recibe *por delegación* estas declaraciones y pagos de los deudores tributarios, los que luego son transferidos a la Administración Tributaria para la gestión correspondiente.

4 ACTOS RECLAMABLES

Los actos sujetos al procedimiento de reclamación, señalados en el artículo 135° del Código Tributario, tienen como función proteger al deudor tributario, frente a la Administración, en las siguientes circunstancias:

- En los casos en los que se genera o puede generarse deuda tributaria. Así, el caso de los *valores*, que son actos de la administración que comunican deuda al contribuyente como lo son la Orden de Pago, la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa. También, la denegatoria ficta de solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la deuda tributaria, como en los casos de prescripción o en el cambio de plazo para la amortización en el Impuesto a la Renta, en que se puede generar deuda en el administrado. Asimismo, en los actos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria, como el caso de la atribución de responsabilidad solidaria por parte de la Administración.
- En los casos en que se puede causar un perjuicio económico en el deudor tributario, como en el caso de las sanciones de comiso o internamiento temporal de vehículos, las solicitudes de devolución y la pérdida del fraccionamiento.

Veremos en los siguientes numerales, cada uno de estos actos reclamables:

4.1. Resolución de Determinación

o

o El artículo 76° del Código Tributario señala:

o

o “ La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria”

o

o Este tipo de resoluciones se generan normalmente como resultado de los procedimientos de fiscalización de la Administración Tributaria, en los que –señala la norma- se establece la existencia de una deuda o, inclusive, un crédito tributario (monto *a favor* del deudor tributario). Sobre ello, notar que la reclamación del crédito, aunque no parece -en principio- razonable, es una posibilidad en los casos en que el crédito reconocido por la Administración Tributaria incorporara criterios que restringieran en el contribuyente la posibilidad de obtener un reconocimiento (crédito) mayor.

o

4.2. Orden de Pago

o

o El artículo 78° del Código Tributario señala:

o

o **“La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación (...)”**

o

o Son varias las causas por las que se emite una Orden de Pago, conforme lo señala en párrafos posteriores el propio artículo 78º del Código Tributario; algunos casos destacables en la emisión de las Órdenes de Pago suceden cuando la Administración Tributaria verifica que el deudor tributario:

o

a) Hace uso de su facultad de realizar un pago parcial³¹³ (o *ningún pago*, circunstancia que constituye también una posibilidad) en el caso de tributos autoliquidados. Teniendo en cuenta el carácter de autoliquidación, debe precisarse que para el caso de los arbitrios municipales no procede la emisión de una orden de pago pues los arbitrios son liquidados por la propia municipalidad y no por el deudor tributario (v. RTF No 7-4-98); en tal caso procede la emisión de una Resolución de Determinación, con los consiguientes efectos distintos tratándose de los plazos para efectuar la reclamación, conforme se verá más adelante.

o

b) *Involuntariamente*, un error de su parte genera una diferencia no pagada, como en los casos en que un cálculo da como resultado una cifra final menor a la correcta. Ello puede producirse en los casos de aplicación equivocada de la tasa del impuesto (como cuando debiendo calcular 19% sobre el monto de las operaciones afectas en el Impuesto General a las Ventas, se calcula el 18%), por la resta errónea de deducciones o créditos (en vez de restar 10 se resta 100, obteniendo una cifra final menor), etc.

o

c) No cumple con determinar su obligación tributaria (habiendo ya vencido las fechas habituales de presentación, determinación y pago) a pesar del requerimiento de la Administración y la fijación de un nuevo plazo, como es el caso de las *Ordenes de Pago Presuntivas* reguladas en el artículo 79º del Código Tributario.

o

o Nótese que la emisión de las Ordenes de Pago se realiza en los casos en los que prácticamente no parece haber nada que discutir entre la Administración y el Deudor Tributario, a diferencia de la Resolución de Determinación. Es por ello, que un efecto principal en la emisión de Ordenes de Pago, es la falta de necesidad de emitir una Resolución de Determinación y con ello procurar un procedimiento de cobranza más expeditivo y un procedimiento de reclamación oneroso para el deudor tributario, conforme se verá en los próximos apartados.

o

4.3. Resolución de Multa

³¹³ Posibilidad reseñada en el artículo 31º del Código Tributario.

Es el resultado de la aplicación de una sanción económica a una infracción cometida por el deudor tributario. Para el caso de tributos internos de la SUNAT, se ha aprobado las Tablas anexas I, II y III del Código Tributario que señalan las sanciones aplicables a las infracciones contenidas en los artículos 173º al 178º del propio Código.

o

4.4. Resolución Ficta denegatoria sobre recursos no contenciosos

Las solicitudes (recursos) no contenciosas representan pedidos de los deudores tributarios para obtener un pronunciamiento de la Administración, no constituyendo impugnaciones por actos administrativos lesivos a sus intereses. Existen dos tipos de solicitudes no contenciosas:

o

- a) Solicitudes no contenciosas vinculadas a la obligación tributaria.-** su resultado tendrá incidencia directa en la generación o variación de la deuda del administrado, como es el caso de las solicitudes de prescripción³¹⁴ de deuda (sobre la que no se haya emitido y notificado una resolución de determinación u orden de pago al deudor tributario)³¹⁵ o la solicitud de autorización para cambio de plazo de amortización en el Impuesto a la Renta³¹⁶.

o

- b) Solicitudes no contenciosas no vinculadas a la obligación tributaria.-** su resultado no tendrá incidencia directa en la generación o variación de la deuda del administrado, como es el caso de la “solicitud de estado de adeudo para la liberación de fondos depositados en cuentas del Banco de la Nación por concepto de la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central”³¹⁷.

o

o Sobre el particular, el primer párrafo del artículo 162º del Código Tributario establece:

o

o “ Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles (...) ”

o

o asimismo, el segundo párrafo del artículo 163º del mismo código, señala:

o

o “ En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada

³¹⁴ Extinción de la acción de la Administración para detreminar y cobrar deuda así como para la aplicación de sanciones. Regulada en el artículo 43º y siguientes del Código Tributario.

³¹⁵ Cabe diferenciar la circunstancia que se presenta cuando se invoca la prescripción de la deuda al interponer *recurso de reclamación* contra una orden de pago o resolución de determinación ya notificada al contribuyente,

³¹⁶ La amortización a que se refiere el literal g) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el literal d) del artículo 21 del Reglamento de dicha ley.

³¹⁷ SPOT por sus siglas, se refiere al sistema por el que –por regla general- los clientes compradores de determinados contribuyentes deben depositar en las cuentas de éste, abiertas en el Banco de la Nación, un porcentaje del valor de compra, con anterioridad a la recepción y traslado de los bienes. Este monto depositado en el Banco de la Nación se aplica a la deuda del contribuyente.

o **su solicitud”**

o

Como es de apreciar, estamos ante el caso de las *solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria*, sobre las que se puede interponer recurso de reclamación si luego del plazo de 45 días no se ha obtenido pronunciamiento por parte de la Administración³¹⁸; en tal caso el propio contribuyente opta en dar por denegada su solicitud (*denegatoria ficta*³¹⁹). Debe precisarse que esta posibilidad de impugnación es totalmente facultativa del contribuyente y, en tal sentido, es también una opción de éste continuar esperando el pronunciamiento de la Administración sin interponer el referido recurso de reclamación.

o

Una regla práctica que permite en el Perú identificar una solicitud como vinculada o no a la determinación de la obligación tributaria es verificar el procedimiento aplicable en el Texto Único de Procedimientos Administrativos³²⁰ - TUPA de la Administración Tributaria correspondiente.

o

4.5. **Las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que sustituyan a esta última y al comiso**

Estos actos reclamables constituyen las sanciones que pueden recaer sobre el deudor tributario, recogidas por el artículo 180° y siguientes del Código Tributario, con excepción de la multa, cuya reclamación está contemplada por la norma en un acápite diferente, tal como hemos visto en párrafos anteriores.

o

o Los artículos 15° y 16° del “*Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal de Vehículos prevista en el artículo 182° del Código Tributario*” aprobado por la Resolución de Superintendencia No 158-2004/SUNAT, señalan el procedimiento de reclamación específico para estos casos:

o

o

“Artículo 15°.- DEL MEDIO IMPUGNATORIO

15.1 El infractor podrá interponer reclamación de la Resolución de Internamiento del vehículo o de ser el caso, de la Resolución de multa que lo sustituya. El escrito de reclamación será presentado ante la dependencia de la SUNAT que detectó la infracción. Dicho escrito deberá cumplir los requisitos y condiciones previstos en el Artículo 137° del Código Tributario.

³¹⁸ A diferencia de las *solicitudes no contenciosas no vinculadas a la determinación de la obligación tributaria*, sobre las que el artículo 162° del Código Tributario establece que se tramitarán conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General, vale decir, a través de los recursos de reconsideración, revisión y apelación normados en el artículo 207° y siguientes de la norma referida.

³¹⁹ Denegatoria Ficta o “ficticia”, pues en realidad no existe un pronunciamiento en ese sentido por parte de la Administración. Proviene de la institución administrativa conocida como “*silencio administrativo negativo*”

³²⁰ Regulado en el artículo 37° de la Ley Procedimiento Administrativo General.

15.2 La impugnación de la Resolución de Internamiento suspende la aplicación del procedimiento de remate, donación o destino del vehículo internado, más no la aplicación de la sanción. Dicha impugnación no es impedimento para que se recupere el vehículo si se cumple con otorgar carta fianza conforme a lo previsto en el literal c) del noveno párrafo del Artículo 182° del Código Tributario.

15.3 Si como resultado de la impugnación de la Resolución de Internamiento ésta fuera revocada, se devolverá al deudor tributario, según corresponda:

a) El vehículo internado temporalmente, si éste se encuentra en los depósitos o establecimientos que la SUNAT hubiera designado.

b) El monto de la multa y/o los gastos actualizados con la tasa de interés moratorio – TIM, desde el día siguiente de la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, si el Infractor hubiera abonado dichos montos para recuperar su vehículo.

c) En caso haya otorgado carta fianza, la misma quedará a su disposición, no correspondiendo el pago de interés alguno.

d) Si la carta fianza fue ejecutada, se devolverá el importe ejecutado que hubiera sido depositado en una entidad bancaria o financiera, más los intereses que dicha cuenta generó.

15.4 La Resolución de abandono de vehículos podrá ser impugnada conforme lo establecido en el segundo párrafo del Artículo 162° del Código Tributario. Para tal efecto se deberán cumplir los plazos, requisitos y condiciones previstos en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Si la impugnación de la Resolución de Abandono se declara fundada, la Administración Tributaria procederá a emitir la Resolución de Internamiento respectiva. Si como producto de una reclamación, la Resolución de Internamiento fuera revocada, recién se procederá de acuerdo a lo señalado en el numeral 15.3

15.5 Sólo procederá el remate, donación o destino del vehículo internado luego que la SUNAT o el Tribunal Fiscal hayan resuelto el medio impugnatorio presentado y éste hubiere quedado firme o consentido de ser el caso.

Artículo 16°.- CONDICIONES DE LA CARTA FIANZA BANCARIA O FINANCIERA EN CASO DE IMPUGNACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DE INTERNAMIENTO

16.1 Las condiciones de la Carta Fianza Bancaria o Financiera a que hace referencia el inciso c) del noveno párrafo del Artículo 182° del Código Tributario serán las siguientes:

- a. Deberá tener una vigencia de tres (3) meses posteriores a la fecha de interposición del medio impugnatorio, debiendo ser renovada por un periodo similar en caso de apelación.**
- b. Deberá ser emitida por una empresa del Sistema Financiero Nacional a favor de SUNAT, a solicitud del infractor o de un tercero.**
- c. Será irrevocable, solidaria, incondicional y de ejecución inmediata.**
- d. Será emitida por un monto de cuatro (4) UIT más los gastos derivados de la intervención y el depósito del vehículo calculado hasta la fecha de interposición del reclamo.**
- e. Deberá señalar el número de la Resolución de Internamiento que se garantiza y la indicación que será ejecutable a sólo requerimiento de la SUNAT, aún cuando se apele la Resolución que resuelva el recurso de reclamación siempre y cuando no se haya cumplido con renovar la Carta Fianza.**
- f. Deberá ser presentada a la SUNAT conjuntamente con el Recurso de Reclamación en la dependencia que emitió la Resolución de Internamiento impugnada.**

16.2 La Carta Fianza Bancaria o Financiera deberá ser renovada dentro de los diez (10) días hábiles antes de su vencimiento:

- a. Cuando se haya interpuesto el recurso de apelación respectivo y el Tribunal Fiscal no haya resuelto dentro del plazo de vigencia de la Carta Fianza.**
- b. Cuando el plazo de vigencia de la Carta Fianza no comprenda el plazo que tiene la SUNAT para pronunciarse debido a que el recurso de reclamación ha sido admitido a trámite a consecuencia de una resolución del Tribunal Fiscal en ese sentido.**

16.3 Si la Carta Fianza es emitida por una empresa del Sistema Financiero Nacional que posteriormente fuese intervenida y declarada en disolución conforme a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, aprobada por Ley N° 26702 y normas modificatorias, el infractor

deberá otorgar una nueva carta fianza de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

Para ello, el Infractor deberá cumplir con presentar la nueva Carta Fianza dentro de los quince (15) días de publicada la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros mediante la cual se declare la disolución de la empresa del Sistema Financiero Nacional que hubiera otorgado la Carta Fianza.

16.4 La Carta Fianza Bancaria o Financiera será ejecutada cuando:

- a. Se confirme la Resolución de Internamiento.**
- b. Cuando el infractor no cumpla con renovarla y actualizarla dentro del plazo previsto. En este caso, el dinero se depositará en una Empresa del Sistema Financiero Nacional, hasta que el medio impugnatorio sea resuelto.**

16.5 La Carta Fianza Bancaria o Financiera será puesta a disposición del infractor o su representante legal cuando:

- a. La SUNAT se pronuncie declarando inadmisibles el recurso de reclamación teniendo en cuenta lo señalado en el primer párrafo del Artículo 140° del Código Tributario y siempre que el vehículo se encuentre aún internado.**
- b. Se haya revocado la Resolución de Internamiento.**
- c. El recurso de reclamación o apelación fueran declarados fundados.”**

o

o De igual modo, el artículo 16° del “Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes prevista en el artículo 184° del Código Tributario” aprobado por la Resolución de Superintendencia No 157-2004/SUNAT, señala el procedimiento de reclamación específico para este caso:

o

“ Artículo 16°.- DEL MEDIO IMPUGNATORIO

16.1. El infractor podrá reclamar la resolución de comiso de los bienes o de ser el caso, la resolución de multa a que se refiere el artículo 5°. El escrito de reclamación será presentado ante la dependencia de la SUNAT que detectó la infracción en el plazo de cinco (5) días hábiles computados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se notificó la resolución. Dicho escrito deberá cumplir los demás requisitos y condiciones previstos en el artículo 137° del Código Tributario.

16.2. Sí como resultado de la reclamación la resolución de comiso fuera revocada, se devolverá al deudor tributario:

- a. Los bienes comisados en el caso que se encuentren en los depósitos designados por la SUNAT.**
- b. El producto del remate o el valor consignado en la Resolución de Donación o destino que figure en la Resolución de comiso de acuerdo a lo señalado en el literal g) del numeral 11.3 del artículo 11°, según sea el caso, actualizado de acuerdo con la TIM desde el día siguiente de la fecha en que se realizó el comiso hasta la fecha en que se pone a disposición la devolución.**
- c. Igualmente, de haberse producido el remate, donación o destino con posterioridad a la impugnación de la Resolución de Comiso, se procederá a devolver el producto del remate o el consignado en la Resolución de Donación o Destino.**
- d. El monto de la multa y/o los gastos que el infractor abonó para recuperar sus bienes, actualizado con la TIM desde el día siguiente a la fecha de pago hasta la fecha en que se pone a disposición la devolución respectiva.**

16.3. De conformidad con lo señalado en el artículo 185° del Código Tributario, cuando el recurso de apelación interpuesto contra la resolución de comiso sea desestimado la sanción se incrementará con una multa equivalente a quince por ciento (15%) del precio del bien. Para este efecto el precio del bien será el valor fijado en la Resolución de Comiso.

16.4. La resolución de abandono de bienes podrá ser impugnada conforme a lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

o Si la impugnación de la resolución de abandono se declara fundada, la Administración Tributaria procederá a emitir la resolución de comiso respectiva. Si como producto de una reclamación, la resolución de comiso fuera revocada, recién se procederá de acuerdo a lo señalado en el numeral 16.2.”

o

4.6. Las resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución

o

o Sobre el particular, el primer párrafo del artículo 162° del Código Tributario establece:

o

“ Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles (...) ”

o

o Asimismo, el primer párrafo del artículo 163° del mismo código, señala:

o

o “ **Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el tribunal fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables**”

o

o Nuevamente la referencia a las *solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria*, en las que el procedimiento general indica que deben ser apeladas ante el pronunciamiento de la Administración Tributaria o reclamadas en caso de *denegatoria ficta*, como se vio en apartado anterior. En el caso de las devoluciones, como parte de estas *solicitudes no contenciosas “vinculadas”*, el tratamiento expreso señalado por la referencia legal es que ante pronunciamiento de la Administración, lo que procede es el recurso de reclamación.

o

o

4.7. Las resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular

o

o Son también reclamables las resoluciones de pérdida de Fraccionamiento de carácter general o particular. El fraccionamiento (y el *aplazamiento*³²¹) de la deuda tributaria está regulado por el artículo 36º del Código Tributario³²² y su reglamento, Resolución de Superintendencia No 199-2004/SUNAT. Cabe destacar que la pérdida del *aplazamiento* no está considerado como un acto reclamable, ello en virtud a que la causal de pérdida del aplazamiento es la falta de pago en el plazo fijado³²³ y al no verificarse éste, sólo cabe el pago de la *cuota única impaga* por parte del deudor³²⁴. La posibilidad de reclamación a la resolución de pérdida del aplazamiento, sólo podría sustentarse *-por definición-* con la demostración del pago de la deuda, en cuyo caso el reclamo carece de sentido y sólo cabe *precisar* a la Administración Tributaria que el pago se ha realizado³²⁵.

o

o Debe precisarse que, a diferencia de la resolución que determina la pérdida del fraccionamiento, no es reclamable la resolución que deniega la solicitud de fraccionamiento. En este sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal No 336-2-98:

o

o “ (...) **Que por su parte, el artículo 36º del citado código establece que se puede**

³²¹ Prórroga del pago de la deuda. A diferencia del fraccionamiento no se establece cuotas para el pago, sino una sola cuota la que puede diferirse hasta tres meses posteriores a la resolución que conceda este beneficio.

³²² Fraccionamiento de carácter particular, regulado por el Código Tributario. El poder Ejecutivo puede dictar normas de Fraccionamiento de carácter general para todos los administrados, como por ejemplo el Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias – SEAP, aprobado por el Decreto Supremo No 101-2001-EF y modificado por el Decreto Legislativo No 914.

³²³ 3 meses como máximo según el reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento Resolución de Superintendencia No 199-2004/SUNAT

³²⁴ El caso del fraccionamiento es una situación diferente, pues:

- Las causales de pérdida no son sólo la falta de pago de las cuotas respectivas de fraccionamiento
- En caso de pérdida no sólo debe pagarse la cuota impaga, de ser el caso, sino que se hacen exigibles el saldo de cuotas no pagadas por el diferimiento otorgado por el fraccionamiento.

³²⁵ El pago de la deuda pendiente, con resolución o sin resolución de aplazamiento está sujeto el mismo interés (100% de la Tasa de Interés Moratorio – TIM), por lo que la resolución de pérdida no genera perjuicio económico en el deudor tributario.

conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general de la manera como lo establezca el Poder Ejecutivo; y, en su segundo párrafo establece que en casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda al deudor que lo solicite, siempre que este cumpla con los requerimientos o garantías previstos;

o

o Que en consecuencia, la solicitud de fraccionamiento de la deuda tributaria, no incide en la determinación de ningún tipo de obligación, tan sólo se refiere a la posibilidad de pago en cuotas de una deuda tributaria correspondiente a una obligación tributaria que en su oportunidad fue determinada por la Administración;

o

o Que por consiguiente, al no estar vinculada a la determinación de la obligación tributaria, según el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en sus resoluciones Nos 280-1-97 y 811-2-97, la misma debe tramitarse conforme con la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, de acuerdo a lo que establece el segundo párrafo del artículo 162° del Código Tributario (...) ”

o

o El artículo 23° del “Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria” señala aspectos importantes que el deudor tributario deberá tener en cuenta en el caso de la interposición de un recurso de reclamación:

“ Artículo 23°.- IMPUGNACIÓN DE LA PÉRDIDA

Si el deudor tributario hubiera impugnado una resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento, deberá:

- a. Continuar con el pago de las cuotas de dicho aplazamiento y/o fraccionamiento, hasta la notificación de la resolución que confirme la pérdida o el término del plazo del aplazamiento y/o fraccionamiento.**
- b. Mantener vigente(s), renovar o sustituir la(s) garantía(s) del aplazamiento y/o fraccionamiento, hasta que la resolución quede firme en la vía administrativa. De haber pronunciamiento a favor del contribuyente, la(s) garantía(s) se mantendrá(n) o renovará (n) hasta el plazo señalado en el literal a) del numeral 13.4 del artículo 13°, pudiendo también sustituirla(s) ”**

o

4.8. Actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria

o

o Son reclamables todos los demás actos de la Administración Tributaria que puedan afectar directamente en la determinación de la deuda al deudor tributario, como por ejemplo, los casos de

impugnaciones a realizar contra resoluciones que atribuyan responsabilidad solidaria³²⁶ a terceros.

o

o En este sentido, tener en cuenta lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal - RTF No 57-6-97, que señala:

o

o

o **“ (...) Que de la revisión de los actuados se aprecia que el recurrente no fue notificado previamente de los valores materia de cobranza que contienen la determinación de la deuda materia de cobranza de la empresa (...) atribuyéndosele responsabilidad solidaria por primera vez mediante la Resolución de Intendencia No 403-93-SUNAT-IRIV.00.**

o

o **Que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 125º y 128º del Código Tributario aprobado por Decreto Ley No 25859 aplicable al caso de autos, y con a finalidad de respetar el principio de la pluralidad de instancias, la impugnación presentada por el recurrente contra la antes citada Resolución de Intendencia debió tramitarse como una reclamación , criterio que fuera establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución No 19486 de 15 de abril de 1986 (...) ”**

o

o **4.9. Actos no reclamables**

o

o Conforme a reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal, no son reclamables los documentos expedidos por la Administración Tributaria, cuyo carácter es *meramente informativo*, pues esta naturaleza no guarda relación directa con la determinación de la obligación tributaria. Así lo ha expresado la Resolución del Tribunal Fiscal No 21-5-99³²⁷ que señala:

o

o **“ (...) Que en el caso de autos corresponde establecer si la impugnación de la Hoja de Reliquidación³²⁸ expedida por la SUNAT (...) debe tramitarse como un recurso de reclamación, es decir, si el referido acto es reclamable**

o

o **Que sobre el particular, el artículo 135º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo No 816 modificado por la Ley No 27038, en concordancia con el artículo 103º del mismo cuerpo legal, dispone que es acto reclamable, entre otros, aquellos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria (...).**

o

³²⁶ La responsabilidad solidaria está regulada en los artículos 16º al 20º del Código Tributario y es un caso típico el de la atribución de responsabilidad solidaria a los representantes de las personas jurídicas, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejan de pagar las deudas tributarias de las personas jurídicas, conforme a lo establecido al numeral 2, segundo, tercer y cuarto párrafo del artículo 16º del Código Tributario.

³²⁷ Resolución que constituye *Jurisprudencia de Observancia Obligatoria*.

³²⁸ Documento expedido por regla general a determinados deudores tributarios considerados *Principales Contribuyentes* en los que se señala los montos deudores luego de la presentación de las Declaraciones-Pago de tributos.

o **Que con relación a la Hoja de Reliquidación, si bien la información consignada en dicho documento puede diferir de la determinación de la obligación tributaria declarada por el contribuyente, la misma no constituye un valor en sí ni tampoco es necesariamente sustento para la emisión de valor alguno, documento que califica como un acto meramente informativo que no puede dar lugar a un procedimiento coactivo según los supuestos previstos en el artículo 115º del Código Tributario;**

o

o **Que por lo expuesto, debe concluirse que la citada Hoja de Reliquidación no es un acto reclamable a tenor de lo dispuesto en el artículo 135º del Código Tributario (...)**”

o

o En el mismo sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal No 3631-2-2002:

o

“ Que de la revisión de la documentación que obra en autos, se aprecia que la Administración Tributaria emitió dos documentos denominados "Notificación" (folios 34 y 35), uno de fecha 16 de diciembre de 1998, mediante el cual requirió el pago del saldo deudor de S/.5,332.69 por concepto de Tributos y Arbitrios y otro de fecha 14 de enero de 1999, mediante el cual requirió el pago de la suma de S/.5435.53 por concepto de Impuesto Predial, Arbitrios Municipales y Catastro;

Que el artículo 135º del Código Tributario, establece que sólo pueden ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa, así como la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, y el artículo 59º señala que la determinación de la obligación tributaria puede ser de cargo del deudor o de la Administración Tributaria, debiendo la Administración, en este último caso, verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario, señalar la base imponible y la cuantía del tributo;

Que por otro lado, el numeral 2 del artículo 25º de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley No 26979, dispone que la Administración Tributaria de los Gobiernos Locales únicamente emitirán ordenes de pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del artículo 78º del Código Tributario, esto es, por tributos autoliquidados por el deudor tributario y por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, debiendo en los demás casos emitir resoluciones de determinación;

Que por su parte el artículo 77º del Código Tributario establece que las resoluciones de determinación deberán expresar (i) el deudor tributario (ii) el tributo y el periodo al que corresponda (iii) la base imponible (iv) la tasa, (v) la cuantía del tributo y sus intereses

(vi) los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria y (vii) los fundamentos y disposiciones que la amparen;

Que de la revisión de los documentos denominados "Notificación", se desprende que estos no cumplen con los requisitos antes señalados, ya que no detallan la base imponible, la tasa, el periodo acotado, la base legal ni los motivos determinantes para su emisión, por lo que constituyen únicamente documentos informativos de las deudas tributarias que tiene la recurrente en su condición de cónyuge superstite de Arturo García Seminario, pero de ninguna manera constituyen un acto por el cual la Administración Tributaria está determinando la obligación tributaria de la recurrente, criterio establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nos. 48-1-98, 21-5-99, 9772-2-2001, siendo la segunda de observancia obligatoria (...)

(...) por no tratarse de un acto reclamable o apelable, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario (...) ”

o

5 REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

Para que una reclamación sea admitida a trámite, conforme al artículo 137º del Código Tributario, debe cumplir con los requisitos señalados en los siguientes numerales:

o

5.1. Escrito fundamentado – Representación – Domicilio Procesal

o

o La solicitud debe ser presentada por escrito y sustentada adecuadamente. Aunque la referencia legal no realiza mayor detalle, es necesario tener en cuenta lo establecido en el artículo 113º de la Ley del Procedimiento Administrativo General que establece que son requisitos de los escritos:

o

a) Identificación: Nombres o apellidos de la *Persona Natural* o identificación de la *Persona Jurídica* y documento de identificación (DNI o *Carné de Extranjería*).

o

b) Calidad de representante: En caso que el deudor tributario actúe a través de un apoderado, la representación debe acreditarse mediante documento público (como una Escritura Pública o inscripción en los Registros Públicos) o documento privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria. Sobre la representación de las Personas Jurídicas el Tribunal Fiscal se ha pronunciado reiteradamente en el siguiente sentido (Resolución del Tribunal Fiscal No 348-1-98):

o

o “ *Visto el recurso de apelación interpuesto por DISTRIBUIDORA CAVAL S.R.L. (...)*

o

- o **CONSIDERANDO:**
- o **Que la Administración señala que del análisis y revisión de los requisitos para ser admitido a trámite la reclamación se verificó que la recurrente no ha acreditado la representación invocada por la persona que suscribe el recurso de reclamación, Sr. Elías Valdivia Carnero;**
- o
- o **Que de la copia del Comprobante de Información Registrada de la inscripción de la recurrente en el RUC, se aprecia que con anterioridad a la interposición de la reclamación declarada inadmisibles por la apelada, la recurrente había acreditado como representante legal a dicha persona como Gerente, quien de acuerdo a la Escritura Pública de Constitución de la recurrente, tiene la facultad de representar a la sociedad ante los poderes públicos, personas jurídicas e individuales;**
- o
- o **Que dado que para la referida inscripción era necesario acompañar la copia de la Minuta o de la Escritura Pública de Constitución correspondiente, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 8º de la Ley de Simplificación Administrativa No 25035, que establece que no procede la presentación de documentos que la Administración posea o deba poseer;**
- o (...)
- o
- o **RESUELVE**
- o **REVOCAR la Resolución de Intendencia (...) debiendo la Administración admitir a trámite la reclamación (...) ”**
- o
- o Conforme a esta RTF puede establecerse como un criterio a tomar en cuenta, la admisibilidad del recurso de reclamación en los casos de falta de presentación del poder, tratándose de las Personas Jurídicas que hayan acreditado al apoderado como representante legal en el trámite de inscripción en el RUC (o en cualquier otro acto posterior).
- o
- o Los criterios de esta RTF son plenamente aplicables aun actualmente, pues sigue siendo un requisito³²⁹ para la inscripción de las Personas Jurídicas en el RUC, la exhibición del original así como la presentación de fotocopia simple del Testimonio (documento de *inscripción registral*) de la Escritura Pública de Constitución inscrita en los Registros Públicos; asimismo, la vigente *Ley del Procedimiento Administrativo General* señala en su artículo 40º:
- o
- o **“ Artículo 40º.- Documentación prohibida de solicitar**
- o (...)
- o **40.1.1. Aquella que la entidad solicitante posea o deba poseer en virtud de algún trámite realizado anteriormente (...) ”**

³²⁹ Procedimiento No 1 del Texto Único de Procedimientos Administrativo – TUPA de la SUNAT.

o

c) La expresión concreta de lo pedido, los fundamentos de hecho y cuando sea pertinente, los argumentos de derecho. Ello corresponde con una tradicional práctica procesal tanto en el ámbito judicial como en el administrativo.

o

d) La dirección del lugar donde se desea recibir las notificaciones del procedimiento, cuando sea diferente del domicilio real. Esta norma también la encontramos en la legislación tributaria, específicamente en el artículo 11º del Código Tributario, bajo la figura del *domicilio procesal*:

o

“ El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios (...) ”

e) Otros requisitos, como firma del recurrente o huella digital (en caso de no saber firmar o estar impedido), relación de documentos que se adjuntan (conforme al TUPA) y la indicación del órgano al que es dirigido el escrito.

Debe anotarse que en caso el deudor tributario equivoque la calificación de su escrito y no lo presentara formalmente como una reclamación, sino -por ejemplo- como una queja, la Administración Tributaria deberá tramitarlo como reclamación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, ello en atención a lo establecido por el artículo 213º de la Ley No 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General que señala:

“ El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter ”

5.2. Firma de abogado en los lugares donde la defensa es cautiva

o

o Es decir, en los lugares que cuenten con tres o más abogados, la firma del abogado será obligatoria, detallando su nombre y número de registro. Se incluye como requisito del escrito de reclamación que se señale el nombre y el número de registro del Colegio de Abogados respectivo; esta precisión recoge y precisa la práctica procesal según la cual los abogados no sólo firman el escrito, sino que además sellan con los datos de su nombre y apellidos y el número de registro respectivo.

o

o Cabe destacar que la norma tributaria señala que el registro debe estar hábil, ello en concordancia a las normas internas de los diferentes Colegios de Abogados del país que señalan qué abogados se encuentran inhábiles para ejercer la profesión (y por lo tanto inhábiles para autorizar y firmar el recurso de reclamación) tanto por razones de falta de pago de cuotas, como por razones de sanción

disciplinaria.

o

5.3. Hoja de Información Sumaria

o

o Formato que resume el contenido del reclamo y que debe ser firmado por el deudor tributario o su representante legal y el abogado. Se adjunta esta hoja al escrito de reclamación. Las disposiciones respectivas sobre este formato se encuentran en la Resolución de Superintendencia No 083-99/SUNAT³³⁰ y son las siguientes³³¹:

o

“ Artículo 1º.- DE LOS FORMULARIOS

Apruébase los siguientes Formularios que como anexos forman parte integrante de la presente resolución:

- Formulario 6000: Hoja de Información Sumaria.

- Formulario 6001: Anexo Hoja de Información Sumaria.

Estos formularios se distribuirán, en forma gratuita, a través de las oficinas de la SUNAT.

Artículo 2º.- DE LOS DATOS CONSIGNADOS EN LA HOJA DE INFORMACIÓN SUMARIA

Los datos consignados en la Hoja de Información Sumaria correspondientes al deudor tributario y al representante legal sólo tendrán efectos para el procedimiento contencioso de reclamación o de apelación, por lo que en ningún caso modificarán los datos registrados en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

Artículo 3º.- DE LA HOJA DE INFORMACIÓN SUMARIA Y DE SU ANEXO

A la Hoja de Información Sumaria y a su Anexo se les aplicarán las siguientes reglas:

a) La información consignada en la Hoja de Información Sumaria necesariamente deberá coincidir con la información detallada por el deudor tributario en el escrito de reclamación o de apelación.

b) El domicilio procesal consignado, en caso de diferir del domicilio fiscal del deudor tributario, deberá estar ubicado en el radio urbano fijado por la SUNAT, que corresponda a la dependencia a la que pertenece dicho deudor.

³³⁰ Modificada por Resolución de Superintendencia No 106-2005-SUNAT, en lo referente a los formularios 6000 y 6001.

³³¹ Tratándose de reclamaciones ante el SAT de la Municipalidad de Lima Metropolitana es el formulario No 16 establecido por la Resolución Jefatural No 001-004-00526 de agosto de 2004.

Tratándose de la reclamación contra la resolución que establece la sanción de comiso de bienes, así como de la resolución que la sustituya, el deudor tributario podrá señalar domicilio procesal dentro del radio urbano fijado para la dependencia donde se realizó la intervención. Igual disposición, será aplicable respecto del recurso de apelación interpuesto contra la resolución que resuelva la referida reclamación.

c) Si la cantidad de órdenes de pago o de resoluciones impugnadas es mayor a tres (3), el deudor tributario deberá llenar tantos Anexos (Formulario 6001) como le sean necesarios.

d) En una misma Hoja de Información Sumaria no se podrá consignar conjuntamente, los datos relativos a la reclamación de:

1. Resoluciones de diversa naturaleza, tales como Ordenes de Pago, resoluciones de multa o resoluciones de determinación no vinculadas directamente entre sí;

2. Resoluciones fictas sobre recursos no contenciosos; y, Ordenes de pago o resoluciones notificadas.

3. Ordenes de pago, resoluciones de multa o resoluciones de determinación vinculadas directamente entre sí; y,

Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que sustituyan a esta última y al comiso; y Resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento.

Se deberá presentar un Formulario 6000 para cada uno de los casos a que se refiere el presente literal.

e) Si la reclamación o apelación que se efectúa se realiza de manera parcial, se deberá indicar el monto de la deuda tributaria que se impugna y acreditar que

se ha abonado la parte de la deuda no reclamada o apelada, actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, señalando en el escrito correspondiente, el número de la Boleta de Pago y la fecha de la misma.

Si la reclamación o apelación se interpone extemporáneamente, deberá acreditarse que se ha abonado la totalidad de la deuda impugnada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, o presentar la Carta Fianza que garantiza el pago de la misma.

f) Tratándose de un recurso de reclamación contra una resolución ficta denegatoria de solicitud no contenciosa, deberá indicarse en la Hoja de Información Sumaria, sólo el número de la solicitud no contenciosa.

g) Tratándose de un recurso de apelación, el deudor tributario deberá consignar:

1. Los datos relativos a la resolución que resuelve la reclamación, así como los datos de las órdenes de pago o resoluciones previamente reclamadas.

2. Para el caso de apelaciones de puro derecho, sólo los datos relativos a las órdenes de pago o a las resoluciones apeladas.

3. Para el caso de apelación de resolución ficta que desestima la reclamación, sólo el número del expediente de reclamación. ”

o 5.4. Recursos independientes

o En caso de reclamar simultáneamente resoluciones de diversa naturaleza, el artículo 139º del Código Tributario dispone que el deudor tributario deberá presentar escritos (recursos) independientes por cada una de las resoluciones. Cabe destacar que no sólo pueden ser reclamados valores (Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa), sino también

otras resoluciones, tales como las Resoluciones de Intendencia³³² cuando resuelven solicitudes de devolución, pérdidas de fraccionamientos o atribuyen responsabilidad solidaria; todos ellos, actos reclamables. En tal sentido la *independencia de recursos* comprende tanto a los valores como a las propias Resoluciones de Intendencia u otras resoluciones de Administraciones Tributarias como las municipales.

Por ello, si un contribuyente deseara reclamar dos Resoluciones de Determinación, una Resolución de Multa y una Orden de Pago, deberá presentar tres escritos: un recurso contra las dos Resoluciones de Determinación, un recurso contra la Resolución de Multa y otro contra la Orden de Pago.

Excepcionalmente, la ley incorpora la posibilidad de reclamar conjuntamente la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Órdenes de Pago u otros actos emitidos por la Administración Tributaria que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, siempre que éstas tengan *vinculación directa* entre sí. Esta vinculación sucede, por ejemplo, en los casos en que –luego de un procedimiento de fiscalización- se emite una Resolución de Determinación que establece deuda tributaria mayor a la declarada por el contribuyente; en tal caso, además se emite la Resolución de Multa por declarar cifras o datos falsos³³³, es de entender que si se impugna la Resolución de Determinación también –como lógica consecuencia- se impugne la Resolución de Multa *vinculada*. También podría ser un caso de vinculación una RD producto del acto de inscripción de oficio por parte de la Administración a un contribuyente; en tal caso podría impugnarse conjuntamente el acto emitido por la Administración Tributaria (inscripción en el RUC) que tiene relación directa con la determinación de la deuda tributaria (a través de la RD).

A continuación un pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre el tema. Resolución del Tribunal Fiscal No 803-3-99:

“ Que el segundo párrafo del artículo 139° del Código Tributario (...) establece que podrán reclamarse conjuntamente las Resoluciones de Determinación y de Multa (...)

Que de autos se observa que la Administración Tributaria emitió las resoluciones de Determinación Nos. 122-3-00870 y 122-3-00881 al haberse efectuado reparos a la base imponible por operaciones consideradas como exoneradas e ingresos no declarados según el libro mayor así como por reparos al Crédito Fiscal;

Que también se observa que las Resoluciones de Multa Nos. 122-2-01027 y 122-2-01038 han sido expedidas por declarar cifras o datos falsos que influyen en la determinación de la obligación tributaria (...)

³³² O Resoluciones de Oficina Zonal, tratándose del ámbito de su competencia. Cabe señalar que las Oficinas Zonales son parte de las Intendencias Regionales y resuelven los recursos y trámites tributarios de su circunscripción.

³³³ Infracción señalada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que al estar comprendidos dichos valores dentro del supuesto previsto en el citado artículo 139º resulta procedente la reclamación conjunta efectuada por la recurrente;

Que sin embargo, dentro del referido reclamo la empresa apelante incluyó a la Resolución de Multa No 122-2-01039, emitida por llevar libros o registros contables exigidos por la leyes (...)

Que si bien la recurrente, (...) ha transgredido lo dispuesto en el artículo 139º reseñado anteriormente, tal hecho implica la inobservancia de un requisito de admisibilidad por lo que al amparo del artículo 140º del código bajo análisis la Administración deberá requerir a la recurrente la subsanación del requisito en mención”

o 5.5. Pago previo y plazos para presentar Reclamación - Carta Fianza

Conforme al artículo 136º del Código Tributario, las Resoluciones de Determinación y las Resoluciones de Multa son reclamables sin el requisito del pago previo, debiendo precisarse que si la reclamación no es por el totalidad de la deuda tributaria, es un requisito de admisibilidad el que se acredite el pago del monto no reclamado.

El caso de las Órdenes de Pago es diferente, pues es un requisito para su admisión a trámite el que se cancele el íntegro del monto adeudado. Este principio encuentra su fundamento en que la emisión de Órdenes de Pago procede –mayormente- en casos en los que no debería existir contienda en la existencia y monto de la deuda, pues provienen generalmente de montos no pagados declarados por el propio contribuyente, pagos parciales declarados o errores en los cálculos de la declaración y determinación por parte del deudor tributario. En la doctrina, este principio se denomina *solve et repete*³³⁴ y encuentra justificación en la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, particularmente de aquellos que inciden en el sostenimiento económico del Estado, protegiendo a este de las maniobras contenciosas dilatorias de los particulares que van en contraposición con el interés de la colectividad; sin embargo, en la actualidad cada vez más se cuestiona este principio³³⁵ pues se argumenta que afecta otros principios considerados básicos en un Estado moderno, como los son el *derecho a la defensa* o el *libre acceso a la justicia*. Nuestra Constitución Política recoge ambos principios en los numerales 14 y 16 del artículo 139º:

³³⁴ “Pague (primero) y repita (reclame) después”.

³³⁵ Ya las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Perú el año 1993 proponían: *La supresión de la regla 'solve et repete' y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes.* También las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Brasil el año 2000 recomendaron (como parte de la Recomendación 5) *la prohibición del solve et repete en todas las instancias.*

“ 14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso (...) ”

“ 16. El principio de la gratuidad de la administración de justicia (...) ”

Y, además, podemos citar un pronunciamiento del Tribunal Constitucional en contra del Principio *solve et repete*. Exp. N° 3548-2003-AA/TC:

Antecedentes

El recurrente, con fecha 5 de octubre del 2001, interpone acción de amparo contra el Tribunal Fiscal solicitando que se declare inaplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 538-4-2001, mediante la cual se declara inadmisibile su demanda contencioso-administrativa interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1285-24-2000, por no haber acreditado el pago de la deuda tributaria, ni presentado una carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda, alegando que tal inadmisibilidad vulnera a sus derechos constitucionales de acceso a la justicia, a la igualdad ante la ley, a no ser desviado de la función jurisdiccional y de defensa.

Sostiene que, con fecha 28 de marzo del 2001, interpuso demanda contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1285-4-2000, y que, en la presentación de la misma, el Tribunal Fiscal le exigió el comprobante de pago de la deuda tributaria o la carta fianza por el monto de la deuda, agregando que, con fecha 30 de mayo del 2001, informó al Tribunal Fiscal que le resultaba imposible enfrentar el pago o presentar una carta fianza bancaria, dado el enorme monto involucrado y por la difícil situación económica y financiera por la que atraviesa.

El procurador público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas propone la excepción de incompetencia y, sin perjuicio de ello, contesta la demanda solicitando que se declare improcedente, aduciendo que la resolución del Tribunal Fiscal ha sido emitida conforme a ley, en observancia de las normas generales del procedimiento administrativo; añadiendo que no se está debatiendo la aplicación

de una norma en un caso en concreto, sino la validez en abstracto de una norma legal, lo que no procede mediante una acción de amparo.

El Sexagésimo Sexto Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 10 de octubre del 2002, declaró infundada la excepción de incompetencia, e improcedente la demanda, por considerar que no procede cuestionar en abstracto la validez de una norma legal.

La recurrida confirmó la apelada, por los mismos argumentos.

Fundamentos

Petitorio

- 1. El objeto de la demanda es que se declare inaplicable al recurrente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 538-4-2001, mediante la cual se declaró inadmisibile la demanda contencioso-administrativa interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1285-24-2000, por considerar que se han lesionado sus derechos de acceso a la justicia, a la igualdad, a no ser desviado de la función jurisdiccional y de defensa.*
- 2. Las instancias judiciales precedentes han desestimado la pretensión, argumentando que la inaplicación del artículo 158 del Código Tributario no puede realizarse porque no existe un acto concreto de aplicación.*

Evidentemente, el Tribunal Constitucional no puede compartir un criterio semejante. Como se puede entrever ya de los antecedentes de esta sentencia, así como de una lectura de las principales piezas del proceso, y del propio tenor de la resolución del Tribunal Fiscal que se cuestiona, la recurrente ha acudido a la justicia constitucional no alegando una hipotética aplicación del artículo 158 del Código Tributario, sino su aplicación. Tanto así que, según se lee del segundo, tercer y cuarto considerando de la resolución cuestionada, así como de su parte resolutive, tras su aplicación, la demanda contencioso-administrativa promovida por la recurrente fue declarada inadmisibile, precisamente por no adjuntarse la

constancia de pago o la carta fianza a las que se refiere el referido artículo 158 del Código Tributario.

3. Antes de ingresar a resolver el fondo de la controversia, debe precisarse que los artículos 157 y 158 del Código Tributario fueron modificados por la Ley N° 28365, publicada el 24 de octubre del 2004, y por el Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero del 2004, respectivamente, cambiando de esta manera los requisitos de admisibilidad de la demanda contencioso-administrativa. En el presente caso, como la afectación de los derechos invocados fue antes de las modificatorias mencionadas, se tendrá que resolver haciendo referencia a lo que prescribían dichos artículos al momento de la afectación, esto es, antes de sus modificatorias.

Cabe, en consecuencia, que este tribunal analice el agravio denunciado.

Derecho de acceso a la justicia y solve et repete

4. Según se ha expuesto, como consecuencia de la declaración de inadmisibilidad de la demanda contenciosa-administrativa, interpuesta por el recurrente, se ha alegado la violación de diversos derechos fundamentales. De todos ellos, sin embargo, el que en principio aparece comprometido con la actuación del Tribunal Fiscal es el derecho de acceso a la justicia.

El demandante refiere que el requisito exigido por el artículo 158 del Código Tributario es inconstitucional, ya que es “(...) excesivamente oneroso”, e “(...) inaccesible, teniendo en cuenta la difícil situación económica y financiera por la cual atraviesa nuestra empresa”. Por su lado, la defensa del Estado sostiene que dicho dispositivo no es inconstitucional pues no existe “(...) sentencia expedida por el Tribunal Constitucional que haya declarado su incompatibilidad con la Constitución ni proceso de amparo a favor del demandante que haya declarado su inaplicación” (sic). Más adelante, en la misma contestación de la demanda, agrega que tal tratamiento se justificaría por el hecho de tratarse, el contencioso-administrativo, de un “(...) proceso especial”.

5. Evidentemente, para dilucidar la cuestión no son pertinentes los argumentos de la defensa del Estado, puesto que la inexistencia de una sentencia de este tribunal que declare la inconstitucionalidad de la norma a cuyo amparo se declaró inadmisibile la demanda contenciosa-administrativa, no es óbice para que el juez [administrativo o constitucional] pueda realizar un control de constitucionalidad. Y es que la presunción de constitucionalidad de una ley, en el modelo dual de justicia constitucional como el peruano, no se enerva sólo cuando un tribunal de la naturaleza de este colegiado declara su incompatibilidad con la Constitución y la expulsa del ordenamiento jurídico con carácter general, sino también cuando el juez del Poder Judicial, en un caso concreto, establece que la ley no es posible aplicarla por ser contraria a la norma suprema del Estado.

Poco ayuda también a esclarecer la cuestión controvertida el argumento según el cual la disposición cuestionada debe acatarse porque la emplazada no tiene declarado en su favor una sentencia que disponga la inaplicación correspondiente. Huelga decir que el objeto de este proceso es, precisamente, obtener aquel pronunciamiento de cuya inexistencia se lamenta el Procurador del Estado.

6. La cuestión, por tanto, sigue siendo como al inicio. ¿Es compatible con el contenido constitucionalmente protegido del derecho de acceso a la justicia, la regla del solve et repete contemplada en el artículo 158 del Código Tributario?[1]

En la STC N° 2763-2002-AA/TC, este tribunal declaró que el derecho de acceso a la justicia tiene base constitucional, puesto que se trata de un contenido implícito del derecho a la tutela jurisdiccional, reconocido por el inciso 3) del artículo 139 de la Constitución.

En el plano de las relaciones entre contribuyente y administración tributaria, este derecho garantiza que el primero de ellos tenga la posibilidad, real y efectiva, de acudir al juez, como tercero imparcial e independiente, con el objeto de encargarle la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

Evidentemente, como sucede con todo derecho fundamental, también el de acceso a la justicia es uno que puede ser limitado. Sin embargo, cualesquiera que sean las restricciones o límites que se establezcan, la validez de estos depende de que no obstaculicen, impidan o disuadan irrazonablemente el acceso del particular a un tribunal de justicia.

7. Pero ¿el solve et repete obstaculiza, impide o disuade irrazonablemente el acceso a un tribunal de justicia? La respuesta, a juicio del tribunal, es afirmativa.

En primer lugar, su exigencia, es decir, que se condicione el pago de la obligación tributaria para que se admita una demanda cuyo objeto sea iniciar un proceso en el que se cuestione la validez de su imposición, es un obstáculo serio de orden material para que el contribuyente pueda acudir a un tribunal de justicia. Obstáculo desproporcionado si es que se tiene en cuenta que el deber de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, incluso de aquellos que pretenden cuestionar judicialmente un acto administrativo tributario, puede alcanzarse a través de otros medios, como el de la ejecutividad de los actos y resoluciones de la administración tributaria, incluso una vez presentada la demanda contencioso-administrativa [cf. última parte del segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario].

En otras palabras, es desproporcionado porque su finalidad constitucional –que el Estado cuente con los recursos necesarios para hacer frente sus cargas– es sólo un pretexto que, alcanzándose a través de otros medios, en realidad, tiene el propósito de desalentar el cuestionamiento judicial de sus actos administrativos de contenido tributario.

En segundo lugar, se trata de una regla incompatible con el principio de igualdad jurídica, ya que, como ha sostenido la Corte Constitucional de Italia, con su exigencia se propicia un tratamiento diferenciado “(...) entre el contribuyente que está en grado de pagar inmediatamente el tributo en su totalidad, y el contribuyente que no tiene medios suficientes para hacer el pago, ni puede

procurárselo prontamente recurriendo al crédito, entre otras cosas, porque aún en el caso de obtener la victoria en el pro ceso, no obtendría el reembolso de las sumas depositadas sino con retardo. Al primero le es consentido, en mérito de sus condiciones económicas, de solicitar justicia y de obtenerla, donde pueda probar tener la razón; al segundo esta facultad se le presenta difícil y tal vez imposible, no sólo de hecho, sino también en base al derecho, a fuerza de un presupuesto procesal establecido por la ley y consistente en la carga de pagar una suma eventualmente ingente” [Sentenza núm. 21/1961].

Por ello, en mérito de todo lo que se ha expuesto, y atendiendo a que la demanda contencioso-administrativa fue declarada inadmisibile, tras no haberse satisfecho los requisitos que contempla el artículo 158 del Código Tributario, el Tribunal Constitucional considera que se ha acreditado la lesión del derecho de acceso de justicia.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

Ha resuelto

- 1. Declarar Fundada la demanda.*
- 2. Ordena que el Tribunal Fiscal admita a trámite la demanda contencioso-administrativa presentada*

Esta sentencia del Tribunal sólo es de aplicación para el caso concreto, *inter partes* y no *erga omnes*. No sienta jurisprudencia ni precedente vinculante, aunque debe anotarse que actualmente el art. 158º. Del Código Tributario ya no señala la obligación del pago previo para admitir la Demanada Contencioso Administrativa ante el Poder Judicial, habiendo quedado ésta tan sólo para los casos previstos del procedimiento de reclamación y apelación ante la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal respectivamente..

No obstante el fundamento de que las Órdenes de Pago representan *deudas indiscutibles*, existen circunstancias que pueden hacer que una deuda, en principio, evidente, pueda tornarse en discutible,

como por ejemplo en los casos de las *Rectificadorias*³³⁶ que modifican la información inicialmente declarada por el deudor tributario y que determinan una menor obligación³³⁷. Por ello, la excepción prevista en el numeral 3 del literal a) del artículo 119º del Código Tributario, que señala que se *suspenderá la cobranza coactiva*:

“ Excepcionalmente, tratándose de Órdenes de Pago, y cuando medien (...) circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago (...) ”

Veamos la Resolución del Tribunal Fiscal No. 289-5-98, sobre admisibilidad de la Orden de Pago a pesar de no verificarse el pago previo, por tratarse de una *Rectificatoria*:

“ Que la Administración Tributaria emitió las Órdenes de Pago impugnadas (...)

Que a fojas 1 de autos corre la copia simple de la Declaración Rectificatoria (...) en la que la recurrente determinó una menor base imponible (...);

Que el artículo 88º del Código Tributario establece que vencido el plazo para la presentación de la Declaración Jurada puede presentarse una declaración rectificatoria la cual surtirá efectos con su presentación siempre que (...) determine una mayor obligación, en caso contrario, surtirá efectos luego de la verificación o fiscalización de la Administración;

Que este tribunal (...) ha establecido en casos similares al de autos, la verificación debe ser efectuada por la Administración en la instancia de reclamación, resolviendo sin exigir el pago previo de la deuda.”

Como se aprecia, se establece la obligación de realizar la verificación de la rectificatoria en la instancia de Reclamación sin requerir el pago previo de la deuda reclamada. La redacción actual del artículo 88º del Código Tributario, sobre la declaración rectificatoria, establece:

“La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.”

³³⁶ Modificación de las declaraciones que determinan deuda tributaria con posterioridad a la fecha de vencimiento para la presentación de tales declaraciones. Se encuentra regulada a partir del cuarto párrafo del artículo 88º del Código Tributario.

³³⁷ En estos casos la deuda tributaria que consta en la Orden de Pago queda reducida o suprimida.

Sobre el particular, y con respecto al plazo de 60 días en el que de no mediar observación o reparo por parte de la Administración Tributaria, la declaración rectificatoria surte efectos, debe precisarse que si el plazo referido ha transcurrido sin observaciones, el deudor tributario no necesitará presentar una reclamación, sino tan sólo solicitar la revocatoria de la Orden de Pago con la presentación del formulario aprobado para tal efecto. El procedimiento fue establecido por la Resolución de Superintendencia No 069-2005/SUNAT³³⁸:

“ CONSIDERANDO:

Que el numeral 2 del artículo 108° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias señala que después de la notificación, la Administración Tributaria podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando ésta detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo;

Que el segundo párrafo del artículo antes aludido, faculta a la Administración Tributaria a señalar los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos y errores materiales, así como a dictar el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar dichos actos;

Que al surtir efecto, en virtud al artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las declaraciones juradas rectificatorias que consignan una obligación menor a la prevista en la declaración jurada original, se configura una circunstancia posterior a la notificación de las órdenes de pago y resoluciones de multa emitidas en base a la declaración jurada original que demuestra la improcedencia de éstas últimas;

Que en tal sentido es preciso incluir dicho supuesto en la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT que estableció el procedimiento de comunicación de la existencia de errores materiales o circunstancias posteriores a la emisión de actos de la administración tributaria, y en cuyo artículo 1° estableció los supuestos en los cuales la SUNAT podrá revocar, modificar, sustituir o complementar las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa con posterioridad a su notificación;

En uso de las facultades conferidas por el segundo párrafo del artículo 108° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 501 y el inciso q) del artículo 19° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM.

³³⁸ Publicado el 30.03.2005 y vigente a partir del 31.03.2005.

SE RESUELVE:

Artículo 1°.- Nueva circunstancia posterior

Incorpórase como literal i) del numeral 1. del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia No 002-97/SUNAT, el siguiente texto:

"i) Exista una Declaración Rectificatoria que hubiera determinado una obligación menor respecto a la deuda tributaria contenida en una Orden de Pago y, de ser el caso, en una Resolución de Multa vinculada siempre que la aludida declaración hubiera surtido efectos conforme a lo señalado en el artículo 88° del Código Tributario."

Artículo 2°.- Formulario N° 194

Apruébase una nueva versión del Formulario N° 194 – Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos, la cual se anexa a la presente resolución (...) ”

Queda precisar que si bien la presentación de este formulario No 194 no es *formalmente* una reclamación; sin embargo, debe considerarse como si lo fuera, lo que será de suma importancia, ya que permitirá –por ejemplo- la apelación de su resultado ante el Tribunal Fiscal y otros aspectos que podremos apreciar en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 1743-3-2005 que se pronuncia sobre el particular, en calidad de *jurisprudencia de observancia obligatoria*:

“ El Formulario No. 194 “Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos” regulado por la Resolución de Superintendencia No 002-97/SUNAT, es una reclamación especial en que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro, y en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración, procederá el recurso de Apelación respectivo. El carácter de especial de la reclamación está dado porque considerando los casos en que procede no le son aplicables los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 137° del Código Tributario excepto el del plazo.

En el caso que lo solicitado por el administrado mediante la comunicación contenida en el formulario No 194 no se encuentre dentro de los supuestos de la mencionada Resolución, procede que la Administración Tributaria le dé a dicha comunicación el trámite de recurso de reclamación, en aplicación del artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No 27444, considerando como fecha de presentación del recurso, la que consta como tal en el Formulario No 194. ”

Volviendo al tema de las circunstancias que pueden hacer que una deuda, en principio, evidente, pueda tornarse en discutible, veamos otro caso en que es aplicable expresamente la excepción del artículo 119º del Código Tributario. Resolución del Tribunal Fiscal No 267-1-98:

“ Que la Administración manifiesta que la recurrente no ha acreditado el total de la deuda tributaria impugnada, no obstante habersele solicitado mediante requerimiento (...) agregando que no se dan los supuestos de excepción que señala el artículo 119º del Código Tributario;

Que dado que la recurrente alega haber pagado la deuda contenida en la Órdenes de Pago materia de autos al amparo del Decreto Legislativo No 848, circunstancia que podría originar que la cobranza fuera improcedente, procede que la Administración admita a trámite la reclamación sin la exigencia del pago previo de la deuda tributaria y emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto.”

Nótese que en este caso el fondo del asunto no entra en la discusión de la existencia de la deuda (*contienda habitual* en el procedimiento de reclamación de deuda tributaria) sino que *reconociendo la deuda* original, se argumenta que esta fue acogida a beneficio señalado por el Decreto Legislativo No 848, con el cual quedaría *sin efecto*³³⁹ la Orden de Pago materia de reclamación.

Caso de aplicación del artículo 119º es el establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal No 2700-4-96:

“ Que (...) para interponer reclamación contra una Orden de Pago es requisito el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, salvo el caso establecido en el segundo párrafo del artículo 119º³⁴⁰ (...) cuando mediaran circunstancias que evidenciaran que la cobranza podría ser improcedente;

Que en el presente caso, si bien no existe un mandato judicial que respalde el derecho de la contribuyente a no realizar el pago del impuesto mínimo por el ejercicio 1994, dado que existe en trámite una acción de amparo por dicho ejercicio, procede admitir a trámite la reclamación sin que ello signifique un pronunciamiento sobre el fondo del asunto;”

Otro caso ejemplificador sobre la aplicación del artículo 119º del Código tributario, es el contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal No 1028-1-96:

³³⁹ El Decreto Legislativo No 848 de fecha 25 de setiembre de 1996, aprobó el Régimen de Fraccionamiento Especial, conocido como *RFE* o *REFES*, que otorgó beneficios como la extinción de multas, recargos e intereses.

³⁴⁰ Actualmente, numeral 3 del literal a) del artículo 119º del Código.

“ Que mediante Decreto Legislativo No 782 se otorga la exoneración de la Alcabala, entre otros, a los contratos, transferencias patrimoniales, y cualquier acto que tenga lugar como consecuencia de fusiones, divisiones, o cualquier otro tipo de reorganización de sociedades o empresas del Estado que se efectúen al amparo del Decreto Legislativo No 674 (...);;

Que tratándose de una Orden de Pago, la exigibilidad de la deuda está vinculada a su emisión conforme a ley, es decir, a los supuestos establecidos en el artículo 78º del Código Tributario, habiendo interpretado el Tribunal Fiscal en este sentido en numerosas resoluciones, que cuando exista discrepancia entre la Administración Tributaria y el contribuyente respecto a la interpretación de normas tributarias, deben emitirse Resoluciones de Determinación y no Órdenes de Pago y que asimismo, cuando la Administración Tributaria no esté de acuerdo con exoneraciones invocadas por los contribuyentes, está facultada a emitir Resoluciones de Determinación y no Órdenes de Pago, como debió ocurrir en el presente caso, al existir una exoneración expresa respecto al tributo acotado (...) ”

En este pronunciamiento, el Tribunal Fiscal considera que cuando se trate de:

- Diferente interpretación de normas tributarias, o
- Exoneraciones invocadas por el contribuyente

cabe emitir una Resolución de Determinación, por lo que ante la emisión de una Orden de Pago en estos casos, procede admitir el reclamo con las reglas de la Resolución de Determinación, es decir, sin el requisito del pago previo.

o A través de la excepción del artículo 119º de Código Tributario se otorga a las Órdenes de Pago el tratamiento de las Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa; es decir, la posibilidad de reclamar sin el pago previo de la deuda tributaria sujeta a reclamo, estableciendo el plazo máximo de 20 días en el que se puede hacer uso del derecho de efectuar reclamaciones sin el pago previo, de igual modo que para las citadas Resoluciones de Determinación y Multa. El detalle consolidado de los plazos para efectuar reclamaciones, conforme al artículo 137º del Código Tributario, es el siguiente:

- a) Resolución de Determinación.- Sin pago previo, veinte (20) días hábiles desde el día hábil siguiente a la notificación de la Resolución. Luego de este plazo, debe cancelarse el íntegro de la deuda tributaria.

- b) Resolución de Multa.- Sin pago previo, veinte (20) días hábiles desde el día hábil siguiente a la notificación de la Resolución. Luego de este plazo, debe cancelarse el íntegro de la deuda tributaria.
- c) Orden de Pago.- Por regla general, es requisito el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada. *Por excepción*, Veinte (20) días hábiles desde el día hábil siguiente a la notificación de la Orden de Pago, sólo cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente. Luego de este plazo, debe cancelarse ineludiblemente el íntegro de la deuda tributaria

Existen circunstancias en las que a pesar de haber transcurrido los 20 días para la interposición de la reclamación sin el requisito del pago previo, puede reclamarse sin el pago de la deuda tributaria. Sobre el particular la Resolución del Tribunal Fiscal No 1994-4-2002:

“ Que en el presente caso se aprecia a fojas 4, 6 y 8 las fotocopias de los valores (...) en cuya constancia de notificación no aparece el nombre de la persona que los recibió, así tampoco su documento de identidad, sino únicamente la fecha, una firma ilegible y, en un rubro que no corresponde, la referencia a “el hermano”, de donde se puede deducir que existen elementos que permiten cuestionar la validez de la notificación impugnada;

Que en tal sentido, estando a lo normado (...) procede suspender el procedimiento de ejecución coactiva (...)

Que asimismo, debe señalarse que en reiterada jurisprudencia este tribunal ha dejado establecido que tratándose de nulidades, tal como la nulidad de notificación, procede admitir a trámite las impugnaciones aun vencido el plazo para la interposición del recurso”

Conforme a este criterio, las reclamaciones que deban resolver sobre nulidades planteadas por el contribuyente, deben ser admitidas a trámite sin el requisito del pago previo aun cuando el recurso se presente con posterioridad a los 20 días señalados por el Código Tributario. Ello en virtud a que siendo nulo el procedimiento *no pueden correr los plazos con referencia a un acto inexistente*.

Tampoco es aplicable el requisito del pago previo en el caso de recursos presentados con posterioridad a los 20 días señalados por el Código Tributario, tratándose de valores en los que no existe deuda a pagar, sino que contienen la determinación de créditos, saldos a favor o pagos en exceso a favor de los deudores tributarios³⁴¹. En este sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal No 8229-2-2001 que establece:

³⁴¹ Conforme a lo visto en el numeral 4.1 de este texto, que recoge lo señalado por el artículo 76º del Código Tributario

“ Que el requisito del pago previo o presentación de carta fianza, para admitir a trámite un recurso de reclamación presentado en forma extemporánea, es aplicable sólo en el caso de resoluciones que determinen deuda tributaria, más no así de aquéllas en las que no existe deuda a pagar, sino que contienen la determinación de créditos, saldos a favor o pagos en exceso a favor de los deudores tributarios, las cuales pueden ser impugnadas dentro del plazo de prescripción del tributo con el que estén relacionadas.”

Además de los casos en que existe nulidad del valor³⁴² o valores en los que no existe deuda a pagar, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado también sobre la admisibilidad –sin el requisito del pago previo– del recurso de reclamación presentado extemporáneamente ante la Administración Tributaria si este trata sobre la validez de la notificación³⁴³, fecha cierta de ésta³⁴⁴, o la prescripción³⁴⁵.

d) Resoluciones que resuelven Solicitudes de Devolución, las que determinan la Pérdida de Fraccionamientos y los Actos vinculados con la determinación de la deuda.- Veinte (20) días hábiles desde el día hábil siguiente a la notificación.

o Resulta admisible el recurso de reclamación de las resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, interpuesto con posterioridad al vencimiento del plazo de 20 días hábiles señalados en el primer párrafo del artículo 137º del Código Tributario, siempre que a la fecha de su interposición no haya prescrito la acción para solicitar la devolución. Sobre este particular, la Resolución del Tribunal Fiscal No 1025-2-2003 que sienta jurisprudencia de observancia obligatoria:

o

“ El artículo 137º del Código Tributario señala en el primer párrafo que “tratándose de reclamaciones contra Resolución de Determinación y Resolución de Multa, estas se presentarán en el término improrrogable de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida” ; y en el segundo párrafo, modificado por la Ley No 27335, precisa que “cuando las Resoluciones de Determinación y de Multa se reclamen vencido el mencionado término, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de seis (6) meses, debiendo renovarse por periodos similares dentro del plazo que señala la Administración (...)”.

³⁴² Resolución del Tribunal Fiscal No 19701 del año 1986.

³⁴³ Resolución del Tribunal Fiscal No 1994-4-2002.

³⁴⁴ Resolución del Tribunal Fiscal No 13744 del año 1978.

³⁴⁵ Resolución del Tribunal Fiscal No 8295 del año 1973.

Por su parte, el artículo 43º del referido Código, dispone que la acción para efectuar la compensación o para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

3. Con referencia a la aplicación de las normas citadas, cabe señalar que se pueden formular dos interpretaciones. En primer lugar , declarar inadmisibile el recurso de reclamación formulado contra las resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, presentado con posterioridad al vencimiento del plazo de 20 días hábiles a que se refiere el primer párrafo del artículo 137º del Código Tributario, en mérito a la remisión expresa dispuesta por la Décima Primera Disposición Final del mencionado Código.

Una segunda interpretación permitiría admitir a trámite el recurso de reclamación interpuesto contra las resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, presentado con posterioridad al vencimiento del plazo de 20 días hábiles a que se refiere el primer párrafo del artículo 137º del Código Tributario, siempre que a la fecha de su interposición no haya prescrito la acción para solicitar la devolución, dado que en el caso de devoluciones, vencido el plazo a que se refiere el artículo 137º no cabría la posibilidad del previo pago de la deuda tributaria, porque ésta no existe.

Al respecto, cabe indicar que el asunto expuesto fue materia de acuerdo de Sala Plena según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena No 2003-03 del 17 de febrero de 2003, en el cual se adoptó como criterio que resulta admisible el recurso de reclamación formulado contra las resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, interpuesto con posterioridad al vencimiento del plazo de 20 días hábiles a que se refiere el primer párrafo del artículo 137º del Código Tributario, siempre que a la fecha de su interposición no haya prescrito la acción para solicitar su devolución.

4. El criterio adoptado se fundamenta en que la Décimo Primera Disposición Final del Código Tributario, sólo hace una remisión expresa al plazo señalado en el primer párrafo del artículo 137º del Código Tributario para formular reclamación contra las resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, no siendo de aplicación los párrafos siguientes del mismo artículo que regulan lo referente a la reclamación interpuesta contra resoluciones de determinación de multa vencido dicho término, que requiere el pago de la deuda reclamada o la presentación de carta fianza; exigencia que no resulta pertinente tratándose de las resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, dado que, a diferencia de las primeras, en estas no existe deuda tributaria a favor del fisco que deba ser pagada.

En mérito a lo expuesto y con la finalidad de no menoscabar el derecho del contribuyente a acceder a un pronunciamiento administrativo en la vía contenciosa-

tributaria, tratándose de reclamaciones extemporáneas procedería su admisión a trámite siempre que estas hubieran sido presentadas dentro del plazo de prescripción previsto por el artículo 43° del Código Tributario para efecto de solicitar la devolución.”

No resulta admisible el recurso de reclamación de las resoluciones que determinan la Pérdida de Fraccionamientos o el recurso de reclamación contra los Actos vinculados con la determinación de la deuda, interpuestos con posterioridad al vencimiento del plazo de 20 días hábiles señalados en el primer párrafo del artículo 137° del Código Tributario, conforme a la parte final del segundo párrafo del numeral 2 del propio artículo 137° que establece que estas resoluciones y actos quedarán firmes en tal supuesto.

- e) Resolución Ficta sobre recursos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria.- El Código Tributario no regula plazo alguno luego de transcurridos los 45 días hábiles que facultan al deudor tributario presentar la reclamación; es decir, no existe término para poder reclamar con base en la Resolución Ficta. Ello puede deberse a que siempre es una posibilidad del deudor tributario esperar el pronunciamiento aunque sea extemporáneo por parte de la Administración Tributaria, y por supuesto, esperar más allá de los 45 días; pero ante la persistente demora en resolver por parte de la Administración, siempre debería quedar abierta la posibilidad de dar por denegada fictamente la solicitud, para poder obtener el pronunciamiento en otra instancia.
- f) Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimientos u oficinas, así como las resoluciones que sustituyan a estas.- cinco (5) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó la resolución recurrida.

Vencido el plazo estas resoluciones quedarán *firmes*; es decir, no podrán ser impugnadas y de presentarse reclamación esta deberá declararse inadmisibles, conforme al tercer párrafo del artículo 137°. Este criterio fue establecido antes de estar expresamente establecido en el Código Tributario por el Tribunal Fiscal en un caso de sanción de comiso de bienes –pero también plenamente aplicable para los casos de internamiento y cierre- con la Resolución del Tribunal Fiscal No 433-2-2004 que sentó *Jurisprudencia de Observancia Obligatoria*:

“ Resultan inadmisibles los recursos de reclamación y apelación contra las resoluciones que imponen la sanción de comiso de bienes, interpuestos con posterioridad al vencimiento del plazo de cinco (5) días hábiles a que se refiere el último párrafo del artículo 137° y el primer párrafo del artículo 152° del Código Tributario respectivamente, no obstante encontrarse cancelada la multa referida a la recuperación de los bienes comisados, establecida por el artículo 184° del Código Tributario”

Note, conforme a lo expresado en la Resolución del Tribunal Fiscal, tampoco es admisible el recurso extemporáneo de impugnación de la Resolución de Comiso aunque fuera cancelada la Resolución de Multa que emite la Administración para que el deudor tributario –previo pago-recupere los bienes comisados. Ello en virtud a que se trata de diferentes actos administrativos. Otro sería el caso si el deudor tributario deseara impugnar esta Resolución de Multa –de considerarla excesiva por ejemplo- en cuyo caso el pago de la referida multa sí le permitiría efectuar la reclamación extemporánea de ésta.

Vencido el plazo de 5 días, tratándose de Resoluciones de Multa que sustituyen el cierre y al comiso, la reclamación extemporánea deberá verificarse previo pago de la deuda tributaria.

El deudor tributario, en defecto de pago de la deuda vencido los plazos puede garantizar la deuda que se reclama, mediante una Carta Fianza Bancaria, la cual debe ser otorgada por un periodo de seis (6) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración. Debe precisarse que sólo es posible presentar Carta Fianza para garantizar la deuda que conste en una Resolución de Determinación o en una Resolución de Multa, más no en una Orden de Pago, en la que sólo cabe pagar la deuda reclamada, salvo la excepción contenida en el artículo 119º del Código Tributario.

La Carta Fianza deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- Será emitida por una entidad bancaria del Sistema Financiero Nacional a favor de la SUNAT, a solicitud del deudor tributario o de un tercero.
- Será irrevocable, solidaria, incondicional y de ejecución inmediata.
- Será emitida por un monto igual al de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de su presentación.
- Será emitida por un período no menor de seis (6) meses.
- Se indicará lo siguiente:
 - Las R.D. y/o R.M. que se garantizan;
 - La deuda tributaria parcial o total; así como los intereses que se devenguen.
 - Que sea ejecutable a sólo requerimiento de la SUNAT aun cuando se apele de la resolución de reclamación.

La carta fianza se presentará junto con el escrito de reclamación o con posterioridad, teniendo en cuenta el plazo para subsanar los requisitos de admisibilidad.

La carta fianza será ejecutada cuando se declare la improcedencia o procedencia en parte del recurso de reclamación, o cuando no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria, aún cuando se presente el recurso de apelación dentro del plazo de ley.

La Resolución de Superintendencia No. 098-97/SUNAT reglamenta los procedimientos relacionados con la Carta Fianza:

“ DISPOSICIONES Y PROCEDIMIENTO PARA LA PRESENTACION DE LA CARTA

FIANZA A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 137º DEL CODIGO TRIBUTARIO

TITULO I

DEFINICIONES

Artículo 1º.- A los fines de la presente norma se entenderá por:

- a) Código: Al Código Tributario aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 816 y sus modificatorias.**
- b) Recurso de Reclamación: Al interpuesto contra la Resolución de Determinación y/o Multa, vencido al término para su presentación sin el pago previo de la deuda tributaria que se reclama actualizada hasta la fecha de pago.**
- c) Carta Fianza: A la otorgada por el deudor tributario de conformidad con lo establecido en el artículo 137º del Código con el propósito de cumplir con un requisito de admisibilidad relativo al recurso de reclamación a que se refiere la presente resolución.**

Cuando se haga mención a un artículo sin mencionar la norma a la que pertenece se entenderá referido a la presente Resolución.

TITULO II

CARTA FIANZA

Artículo 2°.- REQUISITOS

La carta fianza deberá cumplir con los siguientes requisitos:

a) Será emitida por una entidad bancaria del Sistema Financiero Nacional a favor de

la SUNAT, a solicitud del deudor tributario o de un tercero.

b) Será irrevocable, solidaria, incondicional y de ejecución inmediata.

c) Será emitida por un monto igual al de la deuda tributaria que se reclama actualizada hasta la fecha de su presentación.

d) Será emitida por un periodo no menor de seis (6) meses.

e) Se indicara lo siguiente:

- **Las Resoluciones de Determinación y/o de Multa que se garantiza;**
- **La deuda tributaria contenida en las resoluciones antes mencionadas o parte de ésta, cuando se realice un reclamo parcial o se pague en efectivo el resto de la deuda reclamada; así como los intereses que se devenguen de conformidad con los artículos 33° y/o 181° del Código a la fecha de presentación o renovación de la carta fianza;**
- **Que será ejecutable a solo requerimiento de la SUNAT, aún cuando se apele de la resolución que declare improcedente o procedente en parte el recurso de reclamación.**

Artículo 3°.- PRESENTACION

La carta fianza deberá presentarse en la Intendencia u Oficina Zonal a que pertenece el domicilio fiscal del deudor tributario, conjuntamente con el recurso de reclamación relativo a la deuda tributaria que garantiza o con posterioridad teniendo en cuenta lo señalado en el primer párrafo del artículo 140° del Código.

Artículo 4°.- RENOVACION

La carta fianza deberá ser renovada, cinco (5) días hábiles antes de su fecha de vencimiento, en los siguientes casos:

a) Cuando se dé el supuesto señalado en el tercer párrafo del artículo 142° del Código.

b) Cuando el plazo de vigencia de la carta fianza no comprenda el plazo que tiene la SUNAT para pronunciarse debido a que el recurso de reclamación ha sido admitido a trámite a consecuencia de una resolución del Tribunal Fiscal en ese sentido.

Artículo 5°.- DEVOLUCION

La carta fianza será puesta a disposición del deudor tributario o su representante legal en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la SUNAT se pronuncie declarando inadmisibile el recurso de reclamación teniendo en cuenta lo señalado en el primer párrafo del artículo 140° del Código.**
- b) Cuando la SUNAT se pronuncie dejando sin efecto las Resoluciones de Multa o de Determinación que garantizan dicha carta fianza.**
- c) Cuando la SUNAT se pronuncie declarando improcedente o procedente en parte el recurso de reclamación y el deudor tributario cancele la deuda determinada en la resolución que resuelva el recurso, actualizada hasta la fecha de pago.**
- d) Cuando el deudor tributario cancele la deuda tributaria materia del recurso de reclamación, actualizada hasta la fecha de pago, aún cuando dicho recurso se encuentre en trámite.**

TITULO III EJECUCION DE LA CARTA FIANZA

Artículo 6°.- EJECUCION

La carta fianza será ejecutada cuando se declare la improcedencia o procedencia en parte del recurso de reclamación aún cuando se presente recurso de apelación dentro del plazo de ley; salvo que el deudor tributario con anterioridad a la ejecución hubiere procedido a cancelar la deuda tributaria determinada en la resolución que resuelva el recurso de reclamación, actualizada hasta la fecha de pago (...) ”

6. SUBSANACIÓN DE REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

Artículo 140°.- SUBSANACIÓN DE REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

La Administración Tributaria notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite.

Tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las que las sustituyan, el término para subsanar dichas omisiones será de cinco (5) días hábiles.

Vencidos dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la reclamación, salvo cuando las deficiencias no sean sustanciales, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá subsanarlas de oficio.

Cuando se haya reclamado mediante un solo recurso dos o más resoluciones de la misma naturaleza y alguna de éstas no cumpla con los requisitos previstos en la ley, el recurso será admitido a trámite sólo respecto de las resoluciones que cumplan con dichos requisitos, declarándose la inadmisibilidad respecto de las demás.

El requerimiento de subsanación en caso de existir omisiones de requisitos de admisibilidad por parte del deudor tributario es una obligación ineludible para la Administración Tributaria. Con respecto a ello, podemos apreciar la Resolución del Tribunal Fiscal No 250-2-2000 que establece:

“ Que en relación a la inadmisibilidad del recurso de reclamación presentado por la recurrente, cabe indicar que el artículo 137º del (...) Código Tributario, dispone que tratándose de resoluciones que sustituyan a las que establezcan sanciones de cierre temporal de establecimiento, la reclamación se presentará en el plazo de cinco días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó la resolución recurrida;

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la referida Resolución de Multa el 9 de setiembre de 1999, por lo que dicho recurso fue presentado de forma extemporánea, al haber vencido su plazo de presentación el 7 de setiembre de 1999, de conformidad con el dispositivo legal antes aludido;

Que en tal sentido, la Administración Tributaria debió requerir a la recurrente para que, dentro del término de cinco días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, en este caso, que cumpla con acreditar el pago de la totalidad de la deuda que reclama, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 140º del Código Tributario;

Que de la documentación que obra en el expediente, no se advierte que la Administración haya cumplido con efectuar tal requerimiento, por lo que la Resolución de Intendencia (...) que declara la inadmisibilidad del recurso presentado por la recurrente, no se encuentra arreglada a ley, debiendo ser dejada sin efecto a fin de que la Administración requiera previamente el pago de la deuda reclamada”

De otro lado, el artículo 140º señala la posibilidad de subsanación de oficio cuando las deficiencias en los requisitos de admisibilidad no sean sustanciales; ello puede producirse –por ejemplo- en los

casos en que habiendo el contribuyente presentado varios escritos de reclamación en un solo acto, todos ellos suscritos por un mismo representante, uno de ellos adolezca de la presentación de los documentos que acreditan la representación, a diferencia de los otros que sí cuenten con esta documentación. En este caso, puede entenderse, que la representación acreditada en un escrito puede ser válida para otro. De forma análoga la Resolución del Tribunal Fiscal No 2260-2-2003 resuelve este caso particular:

“ Mediante la Resolución de Intendencia No 076-4-00848, la Administración declaró inadmisibile la apelación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Intendencia No 076-4-00814, por no haber cumplido con presentar el poder que acreditaba la representación de Jorge Luis Gabriel Gereda Moyano quien suscribió las solicitudes de reintegro tributario así como los recursos de reclamación y de apelación, a pesar de haber sido requerida para ello mediante el Requerimiento No 000031 -2001 /SUNAT-I D-0400-A.

De la revisión de la documentación que obra en autos, se advierte que tanto en la oportunidad de solicitar el reintegro tributario como de interponer reclamación, la recurrente acreditó la representación de la persona que firmó dichos escritos, quien goza de las facultades de representación establecidas para el gerente general, según consta en la copia legalizada del testimonio de escritura publica de constitución (folios 68 a 78).

Al respecto, debe indicarse que el numeral 40.1 del artículo 40º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No 27444, recoge un texto similar al previsto por el artículo 8º de la Ley de Simplificación Administrativa, Ley No 25035, en el sentido que no se puede solicitar la presentación de documentos que contengan información que la propia entidad que los solicita posea o deba poseer en virtud de algún tramite realizado anteriormente.

En tal sentido, no correspondía que la Administración a fin de admitir a trámite la apelación formulada por la recurrente, le exigiera nuevamente la presentación del poder de su representante legal, ya que según obra en los actuados del procedimiento tributario iniciado con la solicitud de reintegro tributario, dicha representación ya se encontraba acreditada.”

Volviendo al artículo 140º, el último párrafo señala que cuando se ha reclamado mediante un solo recurso dos o más resoluciones de la misma naturaleza y alguna de éstas no cumpla con los requisitos previstos en la ley, el recurso será admitido a trámite sólo respecto de las resoluciones que cumplan con dichos requisitos, declarándose la inadmisibilidad respecto de las demás. Sobre este punto, sólo cabría agregar, *ya que no está expresamente en la norma*, que la inadmisibilidad de las

resoluciones que no cumplen con los requisitos procede siempre que se haya realizado el *requerimiento de subsanación* correspondiente.

Por último, señalar que es un efecto de la declaración de inadmisibilidad, el que la Administración Tributaria no se pronuncie sobre el fondo del asunto. Sobre este punto, vale la pena ver la Resolución del Tribunal Fiscal No 11-1-2000:

“ Que (...) no habiendo la recurrente atendido el (...) requerimiento, la inadmisibilidad declarada se encuentra arreglada a ley;

Que sin embargo, atendiendo a la mencionada inadmisibilidad de la reclamación, no procedía que la Administración emitiera pronunciamiento respecto a la aplicación del régimen de gradualidad (...) por lo que la apelada devienen en nula en este extremos, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109º del código en mención en concordancia con el artículo 224º del Código Civil;

(...)

RESUELVE

Declarar NULA la Resolución de Intendencia (...) en el extremo que deja sin efecto el régimen de gradualidad (...) y CONFIRMARLA en lo demás que contiene (...) ”

7. MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS

Se ha visto anteriormente que admitida a trámite la reclamación, se tiene por iniciado el término probatorio de *treinta (30) días hábiles*³⁴⁶, contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso de reclamación y que en dicho plazo, el deudor debe presentar y actuar los medios probatorios admitidos por ley³⁴⁷.

Sobre el particular, el primer párrafo del artículo 125º del Código Tributario establece cuáles son los medios probatorios que pueden actuarse frente a la Administración Tributaria (documentos, pericia e inspección), regulando la *formalidad* en el tipo de prueba a ofrecer.

En cambio, por el *fondo o contenido* de la prueba, el artículo 141º del Código Tributario establece cuáles son las *pruebas inadmisibles*, y que por consecuencia no serán admitidas en este procedimiento, bajo responsabilidad del funcionario, aquellas pruebas que habiendo sido requeridas por la Administración durante la etapa de verificación o fiscalización, no hubieran sido presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario, salvo que éste:

- Pruebe que la omisión no se generó por su causa.
- o
- Cancele el monto reclamado actualizado a la fecha de presentación de dicha prueba o Presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses³⁴⁸ posteriores a la fecha de interposición de la reclamación.

El caso típico sucede en los procedimientos de Fiscalización³⁴⁹, en los que se requiere la presentación o exhibición de Libros, Registros Contables, así como documentación relacionada con las operaciones de la empresa³⁵⁰; en caso de no ser presentada esta documentación y si luego - producto de la fiscalización- se generan valores que posteriormente son reclamados por el deudor tributario, éste no podrá presentar como prueba los documentos requeridos en su oportunidad por la Administración Tributaria.

Conforme a la prescripción legal, existe la posibilidad que el deudor tributario presente estas pruebas, en principio *inadmisibles*, siempre que pruebe que *la omisión no se generó por su causa*; es decir, que se acredite que la falta de presentación o exhibición sucedida en las etapas de fiscalización o verificación, fue provocada por circunstancias ajenas a la culpabilidad del deudor tributario. Ello

³⁴⁶ Plazo que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, debe ser cumplido estrictamente pues no es de carácter discrecional. Por ello, en principio, las reclamaciones no pueden ser resueltas antes de transcurrido este plazo; sin embargo, con base en los principios de celeridad y simplicidad del Derecho Administrativo, nada obsta que la Administración pudiera resolver antes del vencimiento de este plazo en los casos que la reclamación resultara fundada en todos sus extremos.

³⁴⁷ Tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, y cierre temporal de establecimientos u oficinas de profesionales independientes, así como las resoluciones que sustituyan a esta última y al comiso, el plazo para ofrecer y actuar pruebas será de 5 días hábiles.

³⁴⁸ 9 meses en caso de Precios de Transferencia.

³⁴⁹ O en la verificación, que es un procedimiento más simple, en el que la Administración Tributaria pide documentación específica.

³⁵⁰ En atribución del artículo 62º del Código Tributario.

puede producirse en las circunstancias conocidas como *fuera mayor* o *caso fortuito*, vale decir, cuando la culpa es de terceros³⁵¹ o el resultado de hechos de la naturaleza³⁵², respectivamente.

Veamos, sobre este tema, la Resolución del Tribunal Fiscal No 582-4-2000:

“ Que el artículo 141º del Código Tributario establece que no se admitirá como medio probatorio la documentación que habiendo sido requerida durante el proceso de fiscalización no hubiera sido presentada por el deudor tributario, salvo que pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto impugnado;

Que si bien la denuncia ante la autoridad policial, tal como lo indica la recurrente en esta instancia y lo ha dejado establecido este Tribunal en diversa jurisprudencia como la No 34-2-97, puede constituir un medio de prueba de la pérdida de los registros, también lo es que ésta no desvirtúa las observaciones formuladas por la Administración si esta fue interpuesta con posterioridad a la verificación llevada a cabo o coincide con la fecha de notificación del requerimiento enviado por la Administración ya que dichos actos le hacen perder el mérito probatorio al citado documento, (...) ”

Como se aprecia en esta resolución, puede acreditarse el motivo de *fuera mayor*, en el caso de pérdida de documentación, con la denuncia policial; sin embargo, es necesario notar la restricción establecida por el Tribunal Fiscal en el sentido que la denuncia presentada incluso en la misma fecha del requerimiento de información realizada por la Administración Tributaria, carece de valor para efectos de considerarse como medio probatorio en la instancia de reclamación. Por consecuencia, este excusa por pérdida de documentación sólo tendrá validez –tratándose del mecanismo de denuncia policial- en la medida que conste en una denuncia realizada con anterioridad (fecha anterior) al requerimiento de la Administración³⁵³.

También podrán presentarse las pruebas, en principio *inadmisibles*, cuando se pague el *monto reclamado vinculado a las pruebas* presentadas o se garantice este monto con una Carta Fianza. Con relación a este tratamiento, debe recordarse que antes de la modificación establecida por el vigente Decreto Legislativo No 953³⁵⁴ el artículo 141º del Código Tributario establecía:

“ No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria (...) ”

³⁵¹ Por ejemplo en el caso de haber sufrido un robo.

³⁵² Por ejemplo, cuando un fenómeno natural impide físicamente acceder a una localidad.

³⁵³ Bajo el mismo principio nada obstaría validar una denuncia con la misma fecha del requerimiento, si fuera posible demostrar la hora anterior a la recepción del requerimiento.

³⁵⁴ Publicado el 5 de febrero de 2004.

Notar que la anterior redacción no contemplaba *expresamente* la precisión del monto *vinculado a las pruebas presentadas*, y decimos “*expresamente*”, porque si bien el artículo 141º del código no precisaba este aspecto, la Quinta Disposición Final Transitoria de la Ley No 27335³⁵⁵ sí hacía tal precisión:

“ Precísese que para efectos de la admisión de pruebas presentadas en forma extemporánea, a que se refiere el artículo 141º del Código Tributario, se requiere únicamente la cancelación o el afianzamiento del monto de la deuda actualizada vinculada a dichas pruebas.”

En tal sentido, en aplicación de la redacción vigente del artículo 141º y de su antecedente, la Quinta Disposición Final Transitoria de la Ley No 27335, recalcar que el pago que se realiza para poder presentar las pruebas no ofrecidas en el procedimiento de fiscalización o verificación, está referido exclusivamente al *monto que se desprende de estas pruebas* y no a todo el valor en reclamo³⁵⁶.

Debe precisarse, también, que el monto vinculado a las pruebas presentadas no necesariamente puede estar referido a una deuda tributaria que el contribuyente *pretende desconocer*, sino, por ejemplo, referido a un saldo a favor que el contribuyente *pretende reconocer*, en cuyo caso, *el pago del monto vinculado a las pruebas presentadas* será con respecto al valor de tal saldo *sin importar la deuda contenida en el valor*. Por ejemplo, imagine el caso del procedimiento de fiscalización en el que el único reparo es desconocer una compra por 30 y en consecuencia disminuir el saldo a favor del deudor tributario de 40 a 10 con la consiguiente emisión de la Resolución de Determinación *que reduce el saldo* y en la que *no se determina deuda del contribuyente*: note que la presentación de pruebas conforme al artículo 141º del Código Tributario deberá realizarse con el pago de 30 (con la actualización correspondiente) aun cuando en el valor emitido no existe un monto a pagar.

8. FIN DEL PROCEDIMIENTO

8.1. Plazo para resolver la reclamación - Suspensión del Plazo

Conforme al artículo 142º del Código Tributario, el plazo máximo de la Administración Tributaria para resolver las reclamaciones de los deudores tributarios, varía según el tipo de acto impugnado.

- a) Doce (12) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación de la reclamación.- Resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

³⁵⁵ Ley que modifica diversos artículos del Código Tributario y extingue sanciones tributarias (publicada el 31 de julio de 2000).

³⁵⁶ Que puede contener deuda adicional por otros conceptos.

- b) Nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación de la reclamación.- Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago, resoluciones que resuelven solicitudes de devolución y los que determinan la pérdida de fraccionamiento, y actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.
- c) Dos (2) meses, contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.- Denegatoria tácita de solicitudes de devolución de saldos a favor de exportadores, y de pagos indebidos o en exceso.
- d) Veinte días (20) hábiles incluido el plazo probatorio, contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.- Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre. Resoluciones que sustituyan al cierre y comiso.

A pesar de no encontrarse expresamente en el artículo 142º sub-análisis, debe recordarse el plazo para resolver reclamaciones establecido en el artículo 119º del Código Tributario:

- e) Noventa (90) días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.- Orden de Pago en la que medien circunstancias que evidenciaran que la cobranza resultaría improcedente.

Cuando la Administración Tributaria requiera al interesado para que cumpla con un determinado trámite, el cómputo de los plazos se suspende desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación del requerimiento, hasta la fecha de su cumplimiento. Veamos un pronunciamiento sobre este tema en la Resolución del Tribunal Fiscal No 494-2-2000:

“ Que el artículo 144º del actual Código Tributario (...) establece que cuando se formule una reclamación ante la Administración y ésta no notifique su decisión en el plazo de seis (6) meses (...) el interesado puede considerar desestimada su reclamación (...);

Que dicha norma dispone que cuando la Administración requiera al interesado para que dé cumplimiento a un trámite, el cómputo de los referidos plazos se suspende (...);

Que según consta en el expediente de reclamación la Administración exigió a la recurrente (...) que cumpliera con el pago previo de la deuda a fin de admitir a trámite su reclamación (...) otorgándole para tal efecto el plazo de 15 días, por lo cual durante este lapso de tiempo el cómputo del plazo de seis meses quedó sin efecto”

También pueden darse otros requerimientos que suspendan el cómputo de plazos, como los relacionados con la exhibición o presentación de medios probatorios requerida por la Administración.

8.2. Resolución

El pronunciamiento que pone fin a la primera instancia administrativa debe ser motivado³⁵⁷, expresando los hechos relevantes y las razones jurídico-normativas justificatorias que sirven de base para la decisión³⁵⁸, pronunciándose sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados³⁵⁹ o declarando la inadmisibilidad³⁶⁰. El Decreto Legislativo No. 953³⁶¹, que modificó el artículo 137º del Código Tributario, suprimió los términos “*improcedente*” y “*procedente*”, utilizados para resolver *cuestiones de fondo*, por los términos “*infundado*” y “*fundado*” por ser los más adecuados, en coherencia con el *Derecho Común* y particularmente con el artículo 322º del Código Procesal Civil. Ello, por supuesto, sin perjuicio de que el recurso pueda ser también declarado “*admisible*” o “*inadmisible*” en atención a la *forma del procedimiento*.

La Administración Tributaria, al momento de resolver, podrá disponer la acumulación de los expedientes de reclamación que hayan sido presentados en recursos independientes, siempre que guarden relación entre sí³⁶².

La Administración Tributaria no puede abstenerse de dictar resolución por defecto o deficiencia de la ley³⁶³.

8.3. Denegatoria Ficta

En el Derecho Administrativo, existen ocasiones en que ante la falta de una respuesta de la Administración en un plazo determinado y ante un pedido concreto del administrado, la normativa presume una respuesta afirmativa o negativa a la solicitud planteada. Esta presunción legal suele denominarse *Silencio Administrativo Positivo* o *Silencio Administrativo Negativo*, según sea el caso.

El fundamento de la existencia del *silencio positivo* radica en la flexibilización de la actividad de control de la Administración, sobre todo en casos de ciertas autorizaciones y aprobaciones, en las que la Administración no renuncia al control, sino que traslada éste actuar *a posteriori*³⁶⁴, ahorrando esfuerzo en un pronunciamiento afirmativo innecesario. El silencio positivo no puede establecerse cuando la posibilidad de complicidad de la Administración³⁶⁵ con el administrado otorgue beneficios irrevisables, como en el caso de los recursos impugnatorios³⁶⁶. Por ello, las legislaciones suelen reservar el silencio positivo sólo para licencias, autorizaciones y concesiones.

³⁵⁷ Conforme al numeral 4 del artículo 3º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

³⁵⁸ Conforme al numeral 6.1 del artículo 6º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

³⁵⁹ En el Código Tributario el artículo 129º, tratado con anterioridad, expresa estos criterios.

³⁶⁰ Conforme al numeral 217.1 del artículo 217º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

³⁶¹ Publicado el 5 de febrero de 2004.

³⁶² Conforme al artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

³⁶³ Conforme al principio de Derecho recogido en el artículo 128º del Código Tributario, el Artículo VIII del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil.

³⁶⁴ Control *a posteriori*, normalmente por efecto de no ser posible para la Administración realizar los controles a todos los solicitantes en los plazos determinados por las normas respectivas.

³⁶⁵ O un funcionario de ésta.

³⁶⁶ Como el procedimiento de reclamación de nuestra legislación tributaria.

El fundamento de la existencia del *silencio negativo* radica en la posibilidad de afectar el interés del Administrado solicitante, con la inacción y falta de resolución de la Administración, ante la cual el Administrado no podría ejercer el derecho de impugnación ante un órgano superior, incluso de naturaleza jurisdiccional. También se le denomina *denegatoria ficta*. Es pertinente mencionar que este es una facultad que puede ser utilizada en forma opcional, de tal suerte que el interesado, en caso de la culminación del plazo de resolución previsto por la ley, puede optar entre la denegatoria o esperar una decisión tardía del órgano resolutor.

La Ley del Procedimiento Administrativo General regula el silencio administrativo positivo en el numeral 188.1 del artículo 188º:

“ Los procedimientos administrativos sujetos a silencio administrativo positivo quedarán automáticamente aprobados en los términos en que fueron solicitados si transcurrido el plazo establecido o máximo, la entidad no hubiera comunicado al administrado el pronunciamiento.”

El silencio administrativo negativo, está regulado en el numeral 188.3 del artículo 188º:

“ El silencio administrativo negativo tiene por efecto habilitar al administrado la interposición de los recursos administrativos y acciones judiciales pertinentes.”

En materia tributaria, el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT contempla el silencio administrativo positivo en solicitudes como:

- c. Emisión de la certificación para efectos de la recuperación del capital invertido tratándose de contribuyentes no domiciliados
- d. Autorización para que una o cada una de las partes contratantes pueda llevar contabilidad de las Sociedades Irregulares

En materia tributaria, el silencio negativo se ha establecido por ley en varios procedimientos, tales como el de reclamación o de devolución.

En el procedimiento de reclamación, conforme al artículo 144º del Código Tributario, transcurrido el tiempo legal establecido para resolver la reclamación del deudor tributario sin que la Administración haya emitido la resolución respectiva, el contribuyente estará *facultado (no obligado)* a asumir, bajo la figura del *silencio administrativo negativo*, la respuesta denegatoria (*denegatoria ficta*) del órgano resolutor.

En tal sentido, el deudor tributario podrá interponer recurso de apelación contra la denegatoria ficta, siempre y cuando se cumplan los plazos señalados en la norma. De otro lado, aunque expresamente no está establecido en la norma, una vez interpuesta la apelación por Denegatoria Ficta, la Administración debe dejar de conocer el procedimiento de reclamación para continuar con el trámite de la apelación presentada. Veamos, sobre este tema, la Resolución del Tribunal Fiscal No 148-2-98:

“ Que la recurrente sostiene que la Resolución Directoral N° 294 que resolvió el recurso de reclamación interpuesto (...) es nula por cuanto fue emitida después de la presentación de la apelación contra la resolución denegatoria ficta de la reclamación al haber transcurrido mas de seis meses para su resolución;

Que agrega que desde que interpuso dicha apelación la Municipalidad Distrital de Ate dejó de ser competente para conocer la reclamación formulada debiendo haberse limitado a elevar el escrito de apelación a la Municipalidad Metropolitana de Lima;

Que en atención a que el plazo para resolver dicho recurso había transcurrido en exceso, no habiendo emitido la Administración un pronunciamiento definitivo al respecto, la recurrente el 18 de junio de 2002 presentó apelación contra la resolución denegatoria ficta de la reclamación interpuesta (...);

Que no obstante, el 13 de setiembre de 2002 la recurrente fue notificada con la Resolución Directoral No 294 (folios 85 a 187) que declaró infundada la reclamación (...);

Que contra esta resolución la recurrente formuló recurso de apelación solicitando su nulidad toda vez que al haber transcurrido el plazo de 6 meses sin que la Administración hubiese emitido pronunciamiento respecto de la reclamación formulada, procedía interponer dicho recurso contra la resolución denegatoria ficta, por lo tanto, la Administración debió elevarlo a la instancia superior para su resolución;

Que el 13 de setiembre de 2002 se notificó a la recurrente la Resolución Directoral No 294 que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución denegatoria ficta antes indicada, habiendo la recurrente presentado el 18 de junio de 2002 apelación contra dicha resolución, es decir, con posterioridad a la interposición del recurso de apelación contra la resolución ficta materia de autos;

Que al haberse formulado apelación contra la resolución ficta denegatoria, la Administración ya no era competente para pronunciarse sobre la mencionada reclamación, por lo que deviene en nula la Resolución Directoral No 294 al haber sido

dictada prescindiendo del procedimiento legal establecido, conforme con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario”

Un caso interesante en el que el deudor tributario pretende hacer uso de la facultad de apelar por denegatoria ficta lo constituye el tratado en la Resolución del Tribunal Fiscal No 115-3-98 que se cita a continuación:

“ Que el punto materia de controversia en el presente caso, es establecer si declarada la nulidad de la resolución que declara improcedente la reclamación, ésta devienen en inexistente a los efectos del cómputo de los seis meses que ofrece el artículo 144º del Código Tributario, para interponer apelación contra la resolución ficta denegatoria;

Que en tal sentido la institución procesal de la resolución ficta denegatoria, constituye una ausencia de pronunciamiento por parte de la Administración, frente a la cual y para no comprometer los derechos del contribuyente, se le otorgan los efectos del silencio administrativo negativo permitiéndose su impugnación, para así dar celeridad al procedimiento administrativo;

Que en el caso de autos no ha existido por parte de la Administración Tributaria tal ausencia de pronunciamiento, sino por el contrario, la expedición de una resolución (...) que expresamente declaró la improcedencia de la reclamación, pero que presentaba omisiones (...) que la viciaba de insubsistente, por lo que se declaró su nulidad (...);

(...) por lo que no cabe considerar que se ha suscitado la ficción legal del silencio administrativo negativo.”

Por lo tanto, la nulidad de la resolución que resuelve una reclamación, declarada por el Tribunal Fiscal, no supone la inexistencia de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria para efectos del cómputo de los seis meses con respecto a la denegatoria ficta de la reclamación interpuesta. Sin embargo, en estos casos debe notarse que si el pronunciamiento de la Administración luego de la declaración de nulidad y el *reinicio del reclamo* demora más de seis meses, debe entenderse que el deudor tributario tiene el camino expedito para apelar por denegatoria ficta. En el siguiente pronunciamiento, el Tribunal Fiscal luego de ordenar el inicio de una nueva (*segunda vez*) etapa de reclamación, ante el transcurso de 6 meses, deja abierta la posibilidad al deudor tributario de efectuar la apelación por resolución denegatoria ficta. Resolución del Tribunal Fiscal No 3885-5-2002:

“ Que la quejosa señala que no obstante que mediante Resolución No 639-3-2000 de 31 de julio de 2000 el Tribunal Fiscal ha dispuesto que al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de intendencia No 026-4-03865/SUNAT de 1 de octubre de 1999

debe dársele el trámite de reclamación, previa verificación de los requisitos de admisibilidad, a la fecha no se le ha dado cumplimiento;

(...)

Que de la documentación que obra en el expediente surge que la quejosa interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nos. 024-03-0001064 a la 024-03-0001 070 y contra las Resoluciones de Multa Nos. 024-02-0001 51 6 a 024-02-0001 522, que fue declarada inadmisibile mediante Resolución de Intendencia No 026-4-03865/SUNAT por efectuarse extemporáneamente y no haberse acreditado el pago previo de la deuda o la presentación de carta fianza, dejándose a salvo su derecho para interponer una nueva reclamación cumpliendo el mencionado requisito;

Que el 24 de marzo de 2000 la quejosa formuló recurso de apelación señalando haber presentado su respectiva carta fianza, al que este Tribunal mediante RTF No 639-3-2000 le dio el tramite de Reclamación;

Que siendo así debe entenderse que si a la fecha la Administración no ha resuelto tal reclamación, habiendo vencido el plazo de 6 meses a que hace referencia el artículo 144º del Código Tributario, la quejosa tiene expedito su derecho para interponer recurso de apelación contra la resolución denegatoria ficta, considerando como denegada su petición (...) ”

Pasando a otro tema, revisemos el caso de la denegatoria ficta del procedimiento de reclamación relacionado con la admisibilidad excepcional del artículo 119º del Código Tributario. Empecemos con la cita del texto del propio artículo 119º:

“ Artículo 119º.- SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme a lo siguiente:

(...)

- a. Excepcionalmente, tratándose de Órdenes de Pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte**

(20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el Artículo 115°. Para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.”

Sobre las Órdenes de Pago en las que medien circunstancias que evidenciaran que la cobranza resultaría improcedente, los 90 días hábiles -establecidos como plazo para resolver- contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación no han sido contemplados en la posibilidad de considerar la denegatoria ficta del reclamo, por lo que ante tal circunstancia el deudor tributario deberá esperar los 6 meses, que es el plazo general para considerar producida la denegatoria ficta, sin perjuicio de poner en marcha la responsabilidad³⁶⁷ de la Administración por no resolver, contemplada en el referido artículo 119º del Código Tributario.

No procede la queja contra la Administración Tributaria si esta no resuelve el recurso de reclamación presentado por el deudor tributario, debido a que en tal caso le corresponde al deudor, luego de los seis meses establecidos, el derecho de apelar ante la denegatoria ficta que le ofrece la normatividad del procedimiento. Pronunciamiento en este sentido, la encontramos en la Resolución del Tribunal Fiscal No 21-1-96:

“ Que (...) debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el artículo 155º del Código Tributario, el recurso de queja procede contra las actuaciones que infinjan lo establecido en dicho Código;

Que en en relación a lo alegado por la quejosa sobre la falta de pronunciamiento de la Administración, debe tenerse en cuenta que si bien el artículo 138º del Código Tributario establece un plazo de seis meses para resolver los recursos de reclamación, el artículo 144º del mismo cuerpo legal (...) faculta al recurrente a que una vez vencido el plazo para resolver, pueda interponer recurso de apelación contra la resolución denegatoria tácita.”

³⁶⁷ Esta responsabilidad sólo está contemplada aunque debe precisarse que no está previsto el tipo de responsabilidad que procedería.

APELACIÓN Y QUEJA

1. INTRODUCCIÓN

Cuando el administrado impugna un acto administrativo y no se encuentra conforme con la resolución de la Administración que resuelve esta impugnación, la ley le concede el derecho de volver a impugnar (*apelar*) ante una instancia superior con el fin de conseguir la revocación de esta resolución y obtener el reconocimiento de su supuesto derecho.

Las raíces de la posibilidad de acudir ante un órgano revisor se encuentran en el principio procesal de pluralidad de instancias³⁶⁸ que aunque normalmente reconocido dentro del ámbito jurisdiccional³⁶⁹, es de plena aplicación en la esfera administrativa³⁷⁰. En el Derecho Administrativo, la figura de la apelación de los recursos impugnatorios se encuentra plasmada en el artículo 209º de la Ley del Procedimiento Administrativo General que establece:

“ El recurso de Apelación se interpondrá cuando la impugnación se sustente en diferente interpretación de las pruebas producidas o cuando se trate de cuestiones de puro derecho, debiendo dirigirse a la misma autoridad que expidió el acto que se impugna para que eleve lo actuado al superior jerárquico.”

En esta referencia legal podemos apreciar algunas de las características de la apelación, como:

- a) Ser interpuesta con el sustento de una diferente interpretación de las pruebas actuadas ante la Administración.- En la medida que las pruebas y hechos pueden ser interpretados desde diversas perspectivas, sin tomar en cuenta la interpretación que pueda existir sobre los aspectos jurídicos. Es el caso de la *diferente lectura* que pueden ofrecer algunos documentos contables o la diferencia de opiniones sobre los contenidos de información que pueden haber en *herramientas informáticas modernas*, sobre todo si los softwares son realizados a la medida del usuario y la Administración no conoce a cabalidad estas herramientas.
- b) Ser interpuesta con el sustento de una diferente interpretación de las normas aplicables al caso concreto.- Es de entender que las normas jurídicas suelen ser en la práctica, una fuente de disenso en su interpretación y aplicación. Cuando el procedimiento no tiene pruebas que sustentar y sólo se basa en la diferente interpretación de una norma, se dice que se está ante un procedimiento de *Puro Derecho*, el que puede tener sus particularidades en atención a ello.

³⁶⁸ Numeral 6 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.

³⁶⁹ Note que la referencia constitucional del principio de pluralidad de instancias está contenido en el Capítulo VIII referido al *Poder Judicial*.

³⁷⁰ Así como en la doctrina se suele identificar al principio de pluralidad de instancias como parte del contenido del derecho al debido proceso; en el Derecho Administrativo, este principio de pluralidad de instancias también forma parte del “*debido procedimiento*” administrativo.

- c) Presentación ante la misma autoridad que resolvió el acto impugnado.- Con el fin de elevar la apelación al superior jerárquico. La función de presentación ante el mismo órgano del cual se apela y no directamente al órgano que la resolverá es por un asunto de administración cuyo objetivo es que la autoridad de la que se apela sepa de la continuación del procedimiento y pueda continuar en el seguimiento de la impugnación efectuada por el administrado.

En materia tributaria, la apelación está regulada por el artículo 143º y siguientes del Código Tributario, conforme veremos en el próximo numeral.

2. COMPETENCIA ADMINISTRATIVA

Conforme al artículo 143º del Código Tributario, el Tribunal Fiscal³⁷¹ es el órgano que resuelve en *última instancia administrativa* las impugnaciones que realizan los contribuyentes en materia tributaria:

- a) Materia Tributaria General y Local.- Resuelve en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Administración³⁷² que resuelven las reclamaciones interpuestas por los deudores tributarios, en aplicación y en los supuestos señalados en el artículo 135º del Código Tributario.
- b) Aportaciones .- Resuelve en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Administración correspondientes a las aportaciones administradas por el Seguro Social de Salud - ESSALUD y la Oficina de Normalización Previsional - ONP. Cabe precisar que actualmente la SUNAT gira y cobra *–por encargo–* los valores (Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa) de estas entidades, conforme a lo establecido por la Novena Disposición Final de la Ley No 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, e incorporada como Décimo Séptima Disposición Final del Código Tributario:

“ DÉCIMO SÉTIMA.- Seguridad Social

La SUNAT podrá ejercer las facultades que las normas legales le hayan conferido al Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS y Oficina de Normalización Previsional - ONP, en relación a la administración de las aportaciones, retribuciones, recargos, intereses, multas u otros adeudos, de acuerdo a lo establecido en los convenios que se celebren conforme a las leyes vigentes.”

³⁷¹ El Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas dependiente administrativamente del Ministro de Economía, que cuenta con autonomía en el ejercicio de sus funciones propias, que son la de resolver las controversias tributarias que surjan entre la administración y los deudores tributarios.

³⁷² Por supuesto que también las *Resoluciones Denegatorias Fictas*.

- c) Materia de Tributación Aduanera.- Resuelve en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones sobre derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento, normas conexas y las normas pertinentes del Código Tributario.

El Tribunal Fiscal resuelve en segunda y última instancia administrativa las reclamaciones interpuestas por los deudores tributarios ante la SUNAT³⁷³ y las municipalidades. En los casos de tributos administrados por otros órganos, como en el caso de las Tasas administradas por los Registros Públicos³⁷⁴, resuelve en tercera y última instancia administrativa.

A partir del 28 de mayo de 2003, fecha de entrada en vigencia de la *nueva* Ley Orgánica de Municipalidades aprobada por Ley No 27972, dejó de estar regulada la competencia de la Municipalidad Provincial para pronunciarse respecto de las resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales en los recursos de reclamación sobre materia tributaria. En tal sentido, es el Tribunal Fiscal el órgano encargado de conocer en vía de apelación de las impugnaciones de los deudores tributarios frente a las resoluciones que ponen fin a las reclamaciones presentadas ante las Municipalidades Distritales. Esto, a diferencia del anterior procedimiento regulado por la derogada Ley Orgánica de Municipalidades, Ley No 23853 que establecía como segunda instancia en los procedimientos de reclamación a la Municipalidad Provincial, dejando como tercera y última instancia administrativa al Tribunal Fiscal. Este criterio quedó firmemente establecido con la Resolución del Tribunal Fiscal No 3590-6-2003, que sentó *Jurisprudencia de Observancia Obligatoria* en el siguiente sentido:

“ Desde la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley No 27972, el Tribunal Fiscal es el órgano competente para conocer las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales dentro del procedimiento contencioso, toda vez que dicha norma suprimió el texto del artículo 96º de la Ley Orgánica de Municipalidades No 23853 (...) ”

El Tribunal Fiscal ha opinado que ciertas apelaciones presentadas por los deudores tributarios deben ser tramitadas *nuevamente* como reclamaciones y por supuesto no nos referimos a la apelación de *puro derecho*. Revisemos la Resolución del Tribunal Fiscal No 1241-3-2000:

“Que el contribuyente al interponer su reclamación, solicita la nulidad de la Resolución de Determinación, al amparo del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario (...) por cuanto la base legal invocada no resulta aplicable y no se ha seguido el proceso de determinación sobre base presunta contenido en el artículo 69º del mismo Código Tributario;

³⁷³ Administración Tributaria del Gobierno Central, incluye como se ha referido antes, los tributos aduaneros.

³⁷⁴ Procedimiento de Apelación en sede administrativa regulado por el artículo 142º y siguientes del Reglamento General de los Registros Públicos aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional de los Registros Públicos No 195-2001-SUNARP/SN.

Que conforme a lo previsto en los artículos 75º al 77º del Código Tributario (...) concluido el proceso de fiscalización la Administración Tributaria, si fuera el caso, emitirá la correspondiente Resolución de Determinación (...):

Que asimismo los numerales 6 y 7 del artículo 77º del Código en examen, indican que la Resolución de Determinación debe explicar los motivos determinantes del reparo, así como los fundamentos y disposiciones que lo amparen, cuyo conocimiento por parte del recurrente resulta fundamental para que éste ejerza adecuadamente su derecho de defensa, por lo que, la omisión de tales requisitos implica que el deudor tributario se vea imposibilitado de cuestionar los motivos que determinaron los reparos y, por ende, a ofrecer y actuar las pruebas pertinentes;

Que si bien la Resolución de Determinación (...) indica el motivo del reparo como también la base legal, sin embargo, al resolverse la reclamación con la Resolución de Intendencia apelada, y al amparo del segundo párrafo del artículo 109º del Código Tributario en análisis, la Administración (...) procede a cambiar el motivo de reparo y la base legal respectiva;

Que la variación de los motivos que sustentan la emisión de la Resolución de Determinación impugnada, significa privarle una instancia al deudor tributario en el procedimiento contencioso tributario conforme al artículo 124º del Código Tributario (...);

Que en atención a las razones expuestas precedentemente, deviene pertinente darle el trámite de reclamo al escrito formulado en esta instancia, al amparo de lo dispuesto en el artículo 103º del Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos³⁷⁵ (...), pues de no ser así se estaría restringiendo al contribuyente su derecho a la legítima defensa en la instancia pertinente, con arreglo a lo preceptuado en los artículos 92º y 135º del Código Tributario (...) y por respeto al precepto constitucional consagrado en el artículo 2º numeral 23º³⁷⁶ de nuestra Constitución, la que es considerada como fuente del Derecho Tributario en el inciso a) de la norma III del Título Preliminar del Código Tributario ya citado”

Es decir, puede realizarse un *segundo procedimiento* de reclamación en los casos en que la Administración sustituya -en la resolución que pone fin al procedimiento de reclamación- la base legal

³⁷⁵ El artículo 103º de la ya derogada Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos señala que: “El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter”. En verdad no nos parece un artículo pertinente para el caso, pues el deudor tributario presentó con corrección su escrito de apelación conforme a lo establecido en las disposiciones del Código Tributario y es el Tribunal Fiscal quien, en atención a sus facultades, recalifica el escrito, dándole *excepcionalmente* el carácter de una reclamación.

³⁷⁶ Derecho a la Legítima Defensa.

y/o las motivaciones de los actos reclamables, en este caso una Resolución de Determinación, por trasgredir el derecho a la legítima defensa en la instancia correspondiente.

Lo que no es posible, es que la Administración Tributaria se pronuncie sobre un procedimiento de reclamación que ya se encuentra en etapa de apelación. En este sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal No 815-1-2005, que establece jurisprudencia de carácter vinculante:

“ Que de conformidad con el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444, la competencia³⁷⁷ es un requisito de validez del acto administrativo por el cual el mismo debe ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada (...);

Que el Código Tributario señala en su artículo 124º que son etapas del procedimiento contencioso tributario la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal;

Que de otro lado el numeral 2 del artículo 108º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No 953, establece que después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando la Administración Tributaria detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestren su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o de cálculo;

(...) sin especificar si la Administración Tributaria puede ejercer dicha facultad una vez presentado el recurso de Apelación;

Que si bien las circunstancias que tornen en improcedente un acto válidamente emitido pueden presentarse en cualquier momento, y una vez verificadas habilitan a la Administración Tributaria para que –en ejercicio de su potestad revocatoria- deje sin efectos jurídicos sus actos, también lo es que una vez notificado el acto administrativo, el administrado puede invocar tales circunstancias en un recurso impugnativo, y de no invocarlas, corresponde que estas sean apreciadas por el órgano que resuelve el referido recurso impugnativo y en virtud de ellas deje sin efecto el acto administrativo en el ámbito de su competencia resolutoria;

Que por lo expuesto se concluye que la potestad revocatoria de la Administración Tributaria a que se refiere el numeral 2 del artículo 108º citado, sólo puede ser ejercida por ésta siempre que el acto administrativo no se encuentre sometido a recurso

³⁷⁷ El numeral 1 del artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece el requisito de validez basado en la competencia.

impugnativo ante otro órgano administrativo como es el Tribunal Fiscal (...) sin perjuicio de la obligación que tendrá la Administración de informar a la instancia pertinente sobre cualquier circunstancia sobreviniente a la emisión de acto y que determinara su improcedencia; ”

En tal sentido, la competencia de la Administración Tributaria queda sin efecto una vez sometida la reclamación al procedimiento de apelación ante el Tribunal Fiscal.

2. PLAZO DE INTERPOSICIÓN

El procedimiento de reclamación culmina con la notificación al deudor tributario de la resolución de la Administración Tributaria que acoge o desestima la pretensión invocada. En caso el Administrado no se encontrara conforme con esta resolución, podrá apelar -en atención a lo dispuesto por el artículo 146º del Código Tributario- ante el Tribunal Fiscal en los siguientes plazos que se cuentan desde el día hábil siguiente a la notificación de la resolución:

- a) **Plazo Ordinario** .- 15 días hábiles.
- b) **Plazo Especial**.- 30 días hábiles, tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Debe destacarse que los plazos relacionados con los actos de la administración o del administrado relacionados con los precios de transferencia, son más amplios en virtud a la complejidad de las normas involucradas; así, recordar que el plazo para resolver la reclamación se extiende de nueve (9) meses –hipótesis ordinaria- a doce (12) meses, y –en igual forma- para la resolución de la apelación, que como se verá más adelante, también tiene un plazo extendido de 12 meses -hipótesis ordinaria- a 18 meses.

Para efectos del cómputo de 15 días hábiles deberá tenerse en cuenta –de ser pertinente- la declaratoria de feriado no laborable, pues no siempre la norma que dispone esta gracia, suspende el cómputo del plazo; sobre el particular la Resolución del Tribunal Fiscal No 641-3-2000:

“ Que (...) habiendo sido notificado el recurrente con fecha 21 de junio de 1999, el plazo para que pueda interponer su recurso de apelación (...) venció el 13 de junio de 1999 y no el 14 de julio de 1999 (...);

Que dicha afirmación la sostiene, alegando que el día 28 de junio de 1999, fue declarado feriado no laborable para el Sector Público, razón por la cual, tal día no debe ser tomado en cuenta para el cómputo del plazo de 15 días otorgado por la ley para las apelaciones;

Que sobre este punto, considérese que si bien el Decreto Supremo (...) declaró el día 28 de junio como feriado no laborable para el Sector Público, esta declaración, según lo dispone literalmente el referido dispositivo legal, no tendrá efectos para fines tributarios, ya que le otorga el carácter de día hábil, a aquellos días que, habiendo sido declarado feriados, sean computables para efecto de plazos tributarios; ”

En tal sentido, siempre será necesario revisar la norma que dispone el carácter de feriado no laborable para efectos del cómputo de días en los plazos con efectos tributarios.

3. PRESENTACIÓN

Es importante mencionar que el recurso será presentado ante la Mesa de Partes del órgano que emitió la resolución apelada, siendo éste quien determinará la admisibilidad, verificando los requisitos para su admisión a trámite. En tal sentido, la Administración Tributaria es competente para declarar la inadmisibilidad de los recursos que no cumplan con lo establecido.

De ser admitida a trámite la apelación presentada, la Administración Tributaria deberá elevar el expediente al Tribunal Fiscal; es decir, remitir el recurso del deudor tributario con todos los antecedentes que obran en el expediente de reclamación. De conformidad con el artículo 145º del Código Tributario, los plazos para elevar el expediente son:

- a) **Plazo.-** 15 días hábiles.
- b) **Plazo ampliado.-** 30 días hábiles, tratándose de la apelación de resoluciones que resuelvan los reclamos sobre sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan.

En los casos de impugnación del deudor tributario contra la Resolución de Intendencia que declara inadmisibile el recurso de reclamación por haberse interpuesto extemporaneamente sin efectuarse el pago de la deuda reclamada a que se refiere el artículo 139º del Código Tributario, la Administración Tributaria deberá conceder la apelación interpuesta dentro de los plazos señalados, sin requerir el pago previo, pues este requisito corresponde a la admisibilidad en la etapa de admisión a trámite de la reclamación y no en la etapa de admisión a trámite de la apelación.

4. REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

Para que una apelación sea admitida a trámite, debe cumplir con similares requisitos señalados para la interposición de una reclamación, por lo que en este apartado sólo los mencionaremos –con excepción del *pago* que sí será desarrollado, pues el tratamiento en la apelación no es el mismo que para el procedimiento de reclamación- pues su desarrollo se ha llevado a cabo en la sección referida a la reclamación:

a) **Escrito fundamentado**

b) **Firma de abogado**

c) **Hoja de Información Sumaria**

d) **Pago.-** Conforme al artículo 146º del Código Tributario, para interponer el recurso de apelación no se requiere pagar el monto de la deuda reclamada. Sólo en caso que se interponga la apelación fuera de plazo (15 días o 30 días en caso de precios de transferencia), el deudor tributario deberá acreditar el pago previo de la deuda tributaria apelada, actualizada hasta la fecha de pago o presentar carta fianza bancaria o financiera. Debe entenderse que en caso de presentar una apelación parcial, el contribuyente deberá acreditar el pago de la parte no apelada.

No obstante que una vez transcurrido el plazo de apelación, ésta sólo puede ser tramitada previo pago o presentación de carta fianza, existen ocasiones en que el Tribunal Fiscal, por *economía procesal*³⁷⁸, admite a trámite la apelación. Cabe precisar que en la medida que el recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada (la Administración Tributaria) el cual, sólo en el caso que se cumpla con los requisitos de admisibilidad establecidos para este recurso, elevará el expediente al Tribunal Fiscal, el deudor tributario podrá acceder al Tribunal Fiscal sólo después de apelar la Resolución de la Administración que declara inadmisibile la apelación. Veamos, sobre este punto, la Resolución del Tribunal Fiscal No 331-2-99:

“ Vista la apelación interpuesta por TELEFÓNICA DEL PERÚ SA contra la Resolución de Intendencia 015-4-08709 (...) que declara inadmisibile la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia 015-4-08274 (...) que declaró improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación No (...)

CONSIDERANDO

Que la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia 015-4-08274 fue

³⁷⁸ Este principio contempla la disminución o eliminación de recursos suspensivos, con la finalidad acortar términos del procedimiento, buscando celeridad en los procesos y la obtención de la pretensión en un tiempo razonable.

presentada en forma extemporánea;

Que, sin embargo, al versar el asunto controvertido sobre el atraso en anotar las facturas de compra en el respectivo Registro, asunto sobre el cual el Tribunal Fiscal ha emitido la Resolución No 119-4-99, que constituye Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, en virtud del principio de economía procesal, corresponde emitir pronunciamiento, admitiendo a trámite la apelación;

Debemos notar que esta Resolución sienta *Jurisprudencia de Observancia Obligatoria*, por lo que –a pesar que el tema de fondo fue el IGV desconocido por la Administración por anotación extemporánea en el Registro de Compras- podría establecerse, también, como un criterio obligatorio, la aceptación por economía procesal de las apelaciones extemporáneas cuando el tema de fondo verse sobre asuntos en los que exista *Jurisprudencia de Observancia Obligatoria*.

Finalmente, observar que no existe procedimiento aprobado para la presentación de cartas fianza en la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, como sí lo existe para la etapa de reclamación ante la SUNAT, con la Resolución de Superintendencia No 098-97/SUNAT. Sobre el particular comentar que, justamente, es esta resolución la que se emplea –por analogía- a fin de tramitar las apelaciones extemporáneas sustentadas con cartas fianza. Al elevar el expediente al tribunal Fiscal, la Administración Tributaria queda en custodia de la carta fianza, administrando su renovación oportuna.

5. PLAZO DE CADUCIDAD

De acuerdo a lo prescrito por el artículo 146º del Código Tributario, el plazo máximo para presentar el recurso de apelación es de doce (12) meses contados desde el día siguiente en que se notificó la resolución del procedimiento de reclamación. Este es un plazo de caducidad y, en tal sentido, una vez transcurrido el plazo, se extingue la acción y el derecho de presentarlo. Sobre el particular, la Resolución del Tribunal Fiscal No 3075-2-2003 señala:

“ Que de lo actuado se tiene que de conformidad con lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 146º del Texto Único Ordenado del Código Tributario (...), la apelación será admitida a trámite vencido el plazo de quince (15) días hábiles, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada;

Que al respecto debe tenerse en cuenta que conformidad con lo señalado por reiteradas Resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas las Nos. 620-2-1996 y 51 98-5-2002, el plazo establecido por el artículo 146º del Código Tributario es de caducidad,

razón por la cual de haberse formulado el recurso vencido el plazo de seis meses, no procedía conocer la apelación (...);

Que es pertinente señalar que según lo dispuesto por los artículos 2003º y 2007º del Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo No 295, aplicables en virtud de la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la caducidad extingue el derecho y la acción correspondiente (...);

Que de la revisión de la documentación que corre en autos se tiene que la Resolución del 15 de octubre de 1999 fue notificada el 19 de octubre de 1999, habiendo la recurrente impugnado la misma recién el 20 de abril de 2001, esto es, una vez vencido el plazo de seis meses antes referido, en consecuencia a esa fecha había caducado su derecho para interponer recurso de apelación, surtiendo la mencionada resolución pleno efecto de acuerdo a ley;

Que en tal sentido, el recurso de apelación del 20 de abril de 2001 debió ser declarado inadmisibles por los fundamentos expuestos en la presente resolución y no ser elevado a esta instancia, en consecuencia, procede declarar nulo el concesorio de la apelación interpuesta.”

Como se aprecia, luego de transcurrido el plazo de seis meses para presentar la apelación, no procede de ningún modo la admisión a trámite de este recurso.

Para la apelación de las resoluciones que desestiman las reclamaciones con respecto a solicitudes de devolución, el plazo de caducidad es el plazo general de 6 meses a pesar que –en estos casos– para la apelación extemporánea no es posible cumplir con el requisito del pago previo. El fundamento se encuentra en la Resolución del Tribunal Fiscal No 1022-2-2003, que sienta Jurisprudencia de Observancia Obligatoria:

“ (...)”

- 1. En el presente caso, la materia controvertida consiste en determinar si procede admitir a trámite la apelación interpuesta contra la resolución que desestima la reclamación referida a una solicitud de devolución, en el supuesto que dicha apelación haya sido presentada en forma extemporánea, es decir, con posterioridad al vencimiento del plazo señalado por el artículo 146º del Código Tributario.***
- 2. El primer párrafo del artículo 146º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo No 135-99-EF, dispone que (...)***

Por su parte, el artículo 43º del citado Código establece que la acción para efectuar la compensación o para solicitar la devolución prescribe a las cuatro (4) años.

- 3. Respecto de las normas antes citadas, cabe señalar que se pueden formular tres interpretaciones: (i) declarar inadmisibile el recurso de apelación interpuesto contra las resoluciones que desestiman las reclamaciones referidas a solicitudes de devolución, presentado con posterioridad al vencimiento del plazo de 15 días hábiles a que se refiere el primer párrafo del artículo 146º del Código Tributario, (ii) admitir a tramite dicho recurso, siempre que se formule dentro del termino de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquel en que se efectuó la notificación certificada, y (iii) admitir a trámite el indicado recurso, siempre que a la fecha de su interposición no haya prescrito la acción para solicitar la devolución.*

Sobre el particular, es preciso anotar que el asunto antes expuesto fue materia de acuerdo de Sala Plena según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena No 2003-03 del 17 de febrero de 2003, habiéndose adoptado como criterio que resulta admisible el recurso de apelación de la resolución que desestima la reclamación referida a una solicitud de devolución, interpuesto con posterioridad al vencimiento del plazo de 15 días hábiles a que se refiere el primer párrafo del artículo 146º del Código Tributario, siempre que se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquel en que se efectuó la notificación certificada.

- 4. En lo que se refiere a los fundamentos del criterio adoptado por la Sala Plena, cabe indicar que dado que las resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución tienen la calidad de actos reclamables, y que el plazo para formular la reclamación corresponde al contemplado en el primer párrafo del artículo 137º del Código Tributario, norma aplicable en el caso de reclamación de resoluciones de determinación y de multa, debe entenderse que para la apelación de las resoluciones que resuelven tales reclamaciones, resulta pertinente el plazo de 15 días establecido por el primer párrafo del artículo 146º del citado Código, por ser este último también aplicable para las apelaciones formuladas respecto de resoluciones que se pronuncian sobre las reclamaciones formuladas contra tales valores.*

En cuanto a la subsanación del requisito del plazo, el penúltimo párrafo del mencionado artículo 146º ha previsto que las apelaciones presentadas vencido el plazo de 15 días hábiles serán admitidas a trámite siempre que se cumpla con lo siguiente: (i) el pago de la deuda o la presentación de carta fianza y (ii) que se formule dentro del termino de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada; cabe indicar que ello será aplicable al caso de devoluciones sólo en el extremo que resulte pertinente.

Es decir, al no existir deuda tributaria por regularizar, el único requisito para que el recurso de apelación sea admitido a trámite, es que este se presente dentro del plazo de seis (6) meses a que alude el artículo 146º del Código Tributario.

En virtud de lo expuesto, resultaría admisible a trámite el recurso de apelación presentado extemporáneamente contra la resolución que desestima la reclamación referida a una solicitud de devolución, siempre que se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquel en se efectuó la notificación certificada de la resolución recurrida.

- 5. Es preciso anotar que conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena No 2003-03, el criterio adoptado se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución con carácter de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano".***

Asimismo, cabe señalar que el criterio indicado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena No 2002-10 de fecha 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución."

6. SUBSANACIÓN DE ADMISIBILIDAD

En caso de comprobar la omisión de alguno de los requisitos anteriormente señalados, el artículo 146º del Código Tributario señala que la Administración deberá requerir al deudor tributario a fin que subsane lo omitido, otorgándole un plazo de 15 días hábiles. Tratándose de apelaciones contra resoluciones que resuelven las reclamaciones de sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las multas que sustituyen a esta última y al comiso, se requerirá al apelante para que dentro de 5 días hábiles subsane dichas omisiones.

De igual manera que en el recurso de Reclamación, tratado en apartado anterior, es una obligación ineludible para la Administración Tributaria el otorgamiento de este plazo de 15 días.

7. ASPECTOS INIMPUGNABLES

El deudor tributario no podrá ampliar su impugnación a hechos o aspectos que no fueron impugnados en la etapa de reclamación. Esta limitación, impuesta en el artículo 147º del Código Tributario, obedece al criterio de que el Tribunal Fiscal cumple principalmente las funciones de un revisor de lo ya actuado y argumentado en la etapa de reclamación, que es la etapa en donde la oposición de

intereses entre la Administración y el Administrado permite que se discutan y exhiban todos los documentos, hechos y pruebas -en general- que están en poder de ambos. Un nuevo aspecto impugnado obligaría al Tribunal Fiscal a pedir la opinión de la Administración Tributaria y la presentación de pruebas, de ser el caso, a ambas partes con la consiguiente dilación innecesaria del procedimiento. Con relación a este tema, la Resolución del Tribunal Fiscal No 368-3-2000 señala:

“ Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación (...) se observa que se efectuaron reparos por haberse aplicado en forma incorrecta el tipo de cambio por los servicios pagados a distribuidora;

Que la recurrente no impugnó el reparo antes mencionado al interponer sus recursos de reclamación; por lo que en aplicación del principio de preclusión procesal contenidos en el artículo 147º del Código Tributario (...) no procede que esta instancia evalúe los argumentos expuestos por la recurrente en la apelación, debiéndose confirmar la apelada en este extremo (...) ”

Diferente es el caso de la incorporación, en la Resolución que resuelve la reclamación, de nuevos elementos por parte de la Administración Tributaria, normalmente como producto de la *facultad de reexamen*, pues en este caso al no haberse dado al deudor tributario la oportunidad de discutir estos *nuevos aspectos*, es necesario abrir la discusión para contraponer los argumentos y pruebas del Administrado. Usualmente el Tribunal dispone volver a la etapa de reclamación. Un ejemplo de ello lo constituye la Resolución del Tribunal Fiscal No 3887-3-2002:

“ Que la Administración Tributaria, en la instancia de reclamación, haciendo uso de la facultad de reexamen otorgada por el artículo 127º del Código Tributario, varía el sustento del reparo de los valores, indicando que corresponde por "omiso al Impuesto General a las Ventas por operaciones no reales", y como nueva base legal invoca el artículo 44º del Decreto Legislativo No 821; y respecto del valor por Impuesto a la Renta, la base legal que le corresponde es el artículo 28º del Decreto Legislativo No 774 y sus modificatorias:

Que como se advierte la Administración Tributaria en la instancia de reclamación, varió los motivos determinantes y la base legal del reparo efectuado, por lo que en atención a las razones antes expuestas y siguiendo el criterio establecido en reiteradas resoluciones de este Tribunal tales como las Nos. 2187-3-02 y 9275-3-01, procede dar trámite de reclamación al escrito formulado en esta instancia, al amparo de lo dispuesto en el artículo 213º de la Ley No 27444, Ley de Procedimientos Administrativos Generales, de no ser así, se estaría restringiendo al contribuyente su derecho de defensa en la instancia pertinente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 92º 124º y 135º del Código Tributario, así como lo preceptuado en el numeral

23 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, la misma que constituye fuente del derecho tributario, según lo previsto en el literal a) de la Norma III del Código Tributario, Decreto Legislativo No 816; ”

Una excepción a la regla de que el deudor tributario no puede ampliar su impugnación a hechos o aspectos que no fueron impugnados en la etapa de reclamación la constituye el caso de la prescripción³⁷⁹ de la deuda tributaria, que aunque no haya sido discutida en la etapa de reclamación a propuesta del reclamante, puede ser argumentada por éste en la etapa de apelación. En verdad, puede ser argumentada, sin necesidad de haber sido invocada con anterioridad, inclusive ante el Poder Judicial dentro del proceso de Demanda Contencioso Administrativa. El artículo 48º del Código Tributario así lo establece:

“La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial”³⁸⁰

8. MEDIOS PROBATORIOS

El artículo 148º del Código Tributario establece un tratamiento similar al de la etapa de reclamación con respecto a las pruebas no presentadas durante la etapa de verificación o fiscalización, comentada en apartado anterior. En el caso de la apelación, no son *medios probatorios admisibles*, y en consecuencia no será admitida en este procedimiento, la documentación requerida por la Administración durante la etapa de reclamación que no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, salvo que el deudor tributario:

- Pruebe que la omisión no se generó por su causa.
- Cancele el monto apelado actualizado vinculado a dicha documentación no presentada y/o exhibida.

Conforme a lo establecido por la norma, es posible que el deudor tributario presente estas pruebas, en principio *inadmisibles*, siempre que pruebe que *la omisión no se generó por su causa*; es decir, que se acredite que la falta de presentación o exhibición sucedida en la etapa de reclamación, fue provocada por circunstancias ajenas a la responsabilidad del deudor tributario. Ello puede producirse

³⁷⁹ Regulada en los artículos 43º y siguientes del Código Tributario.

³⁸⁰ La prescripción también puede ser deducida por el deudor tributario sin mediar resolución previa de la Administración (como una Orden de Pago) en cuyo caso, al no poder promoverse una reclamación que inicie el procedimiento contencioso -por no existir acto reclamable- la vía pertinente es el de una solicitud no contenciosa. Sobre el particular la Resolución del Tribunal Fiscal No 4120-3-2004 expresa con claridad: “Que en la Resolución N° 9028-5-2001 del 9 de noviembre de 2001, este Tribunal ha dejado establecido que de acuerdo con el artículo 48º del Código Tributario, la prescripción puede oponerse en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, como en vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues tiene por finalidad deslegitimar la pretensión de ésta última de cobrar la deuda tributaria acotada (...)”

en las circunstancias conocidas como *fuera mayor* o *caso fortuito*, vale decir, cuando la culpa es de terceros o el resultado de hechos de la naturaleza, respectivamente.

Puede presentarse las pruebas, en principio *inadmisibles*, cuando se pague el *monto reclamado vinculado a las pruebas* presentadas.

No obstante, existen ocasiones en que –a criterio del Tribunal Fiscal- resulta pertinente admitir un medio probatorio no presentado, a pesar del requerimiento en la etapa de reclamación. Veamos la Resolución del Tribunal Fiscal No 8473-3-2001:

“ Que con fecha 15 de enero de 1999, la Administración Tributaria notificó al recurrente el Requerimiento (...) a efecto que presentara los recibos por arrendamiento debidamente cancelados; indicándose en los resultados del mismo, que el recurrente no cumplió con presentar la documentación solicitada dentro del plazo concedido;

(...)

Que con posterioridad a la emisión de la resolución apelada, el recurrente presentó en copia simple, los formularios (...) que acreditarían el pago del impuesto (...);

Que el artículo 148º del Código Tributario (...) establece que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia, no hubiera sido presentada por el deudor tributario salvo que este pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto impugnado actualizado a la fecha de pago;

Que al encontrarse en discusión el pago del tributo acotado, esto es, una de las excepciones que establece el citado artículo 148º, procede que la Administración Tributaria meritúe los mencionados formularios, a fin de establecer la conformidad o no de los pagos efectuados mediante los mismos.”

Nótese que si bien es cierto la documentación (recibos de pago) requerida no fue presentada oportunamente por el deudor tributario en la instancia de reclamación, lo que constituye una causal de inadmisibilidad para la presentación de dicha prueba, salvo el deudor acreditara el pago del monto impugnado; a pesar de ello, el Tribunal Fiscal admite la prueba con el criterio de que esta documentación precisamente *acredita la cancelación del monto impugnado*, constituyendo su presentación la excepción señalada en la norma: ***“ (...) o acredite la cancelación del monto impugnado(...)***”

Con relación al segundo párrafo del artículo 148º que regula otro supuesto con respecto a la admisibilidad de pruebas en la etapa de apelación y, conforme a la redacción de la norma, sólo se

podrá actuar medios probatorios³⁸¹ que *hubieran sido ofrecidos* por el deudor tributario en la etapa de reclamación, lo que permitiría:

- a) Re-exhibir documentación o volver a solicitar un nuevo peritaje adicional al efectuado en la etapa de reclamación.
- b) Exhibir o presentar documentación ofrecida y no actuada en la primera instancia y actuar las pericias tampoco actuadas en tal instancia. Esta posibilidad de *actuación de pruebas no actuadas en la etapa de reclamación* (pero sí *ofrecidas*) no está restringida por la norma, pues la limitación del primer párrafo del artículo 148º del Código Tributario establece restricción a las pruebas *requeridas* en la primera instancia. En la medida que la figura del *requerimiento* proviene de la Administración y debido a que las pruebas ofrecidas por el deudor tributario -y no actuadas- *no provienen de un requerimiento sino de su propio ofrecimiento*, no existe limitación para la actuación de éstas en la etapa de apelación

En consecuencia, *no se podrá ofrecer nuevas pruebas* en la etapa de apelación, salvo:

- Las ya ofrecidas en la etapa de reclamación.
- El caso de la hipótesis del artículo 147º del Código Tributario, sobre nuevos aspectos no discutidos por el deudor tributario e incorporados por la Administración Tributaria en la Resolución que resuelve la reclamación.

Tanto para el procedimiento de reclamación como para el de apelación, el plazo que otorga la ley para ofrecer y actuar pruebas es de 30 días hábiles. Para las apelaciones se computa desde la fecha en que se interpone dicho recurso.

³⁸¹ La redacción propuesta a continuación es a *contrario sensu* (en sentido inverso) de la redacción establecida en la norma.

9. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO PARTE DEL PROCEDIMIENTO

La Administración Tributaria, a tenor de lo expresado en el artículo 149º del Código Tributario, al ser considerada parte en el procedimiento de apelación, tiene la facultad de contestar la apelación, presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan. Sobre el particular cabe preguntarse si las limitaciones establecidas en el artículo 148º del Código Tributario -analizadas algunas líneas arriba- para la actuación de medios probatorios en la etapa de apelación, alcanzan a la Administración, pues de ser así, ésta *no podría actuar* prueba alguna que no hubiera *ofrecida* en la primera instancia.

Entre las actuaciones que corresponden a la Administración Tributaria, se encuentra el informe oral, que será tratado en el apartado siguiente.

10. INFORME ORAL

El Informe Oral, regulado en el artículo 150º del Código Tributario, es la exposición de las partes (Administración Tributaria y deudor tributario), que tiene como finalidad, la sustentación de los argumentos presentados por cada uno de ellos. Podrá solicitarse dentro de los cuarenticinco (45) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación. El Tribunal Fiscal señalará una misma fecha y hora para el informe de ambas partes.

En el caso de apelaciones interpuestas contra resoluciones que resuelvan las reclamaciones contra aquéllas que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración Tributaria o el apelante podrán solicitar el uso de la palabra dentro de los cinco (5) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación.

Las partes pueden presentar alegatos dentro de los tres (3) días posteriores a la realización del informe oral. En el caso de intervenciones excluyentes de propiedad, dicho plazo será de un (1) día. Asimismo, en los expedientes de apelación, las partes pueden presentar alegatos dentro de los dos meses siguientes a la presentación de su recurso.

Es usual que el informe oral sea expuesto por el abogado patrocinante del deudor tributario y el abogado representante de la Administración Tributaria; no obstante, el Tribunal Fiscal ha admitido la participación adicional de otros profesionales en temas de especialidad.

11. RESOLUCIÓN

11.1. Plazo para resolver la apelación

El Tribunal Fiscal, conforme al artículo 150º del Código Tributario, resolverá las apelaciones dentro del plazo de 6 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal. A diferencia del procedimiento de reclamación, para la etapa de apelación no se ha previsto el silencio administrativo negativo; ello significa que el deudor tributario debe esperar *ineludiblemente* el pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

Según el artículo 144º del Código Tributario, el deudor tributario puede presentar el recurso de queja ante el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) si el Tribunal Fiscal no resuelve en el plazo de seis meses (o el plazo excepcional de nueve meses en el caso de precios de transferencia).

11.2. Imposibilidad de pronunciamiento

El Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, habiendo sido planteados por el deudor tributario en la etapa de reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia por la Administración Tributaria. En tal caso, conforme al artículo 150º del Código Tributario, declarará insubsistente la resolución de primera instancia, reponiendo el proceso al estado que corresponda.

Un ejemplo de estos casos en que la Administración Tributaria no se pronuncia con exhaustividad con relación a la reclamación presentada por el deudor tributario se encuentra en la Resolución del Tribunal Fiscal No 657-2-98:

“ Que la recurrente interpone recurso de reclamación (...) argumentando que conforme a lo dispuesto en el inciso q) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, procede efectuar gastos hasta el 0,5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT (...);

Que al resolver el recurso de reclamación, la Administración se limita a señalar que de conformidad con lo dispuesto en los incisos a) y b) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta (...) las adquisiciones consignadas en las facturas reparadas no son gastos necesarios para producir y mantener la fuente de la renta;

Que sin embargo, no se pronuncia si dichas adquisiciones corresponden a gastos de representación (...)

RESUELVE:

Declarar NULA E INSUBSISTENTE la Resolución de Intendencia (...) debiendo al Administración emitir nuevo pronunciamiento.”

11.3. Alcance del pronunciamiento

En el Derecho suelen presentarse problemas en la aplicación de las normas jurídicas. Con un afán didáctico podemos clasificar estos problemas en las siguientes categorías:

- a) **Inconsistencia semántica.**- Dificultades de aplicación del significado de los signos lingüísticos contenidos en las normas positivas de Derecho, esto es, palabras, frases y oraciones no claras. Estos problemas suelen ser resueltos con diversos criterios: algunos restringidos como la denominada *interpretación literal o gramatical* que escudriña en el significado de las palabras y – en general- de los signos lingüísticos empleados; con criterios más amplios³⁸² que integran el contexto normativo como en el caso de la *interpretación sistemática*; o con criterios amplísimos como el caso del *método histórico*, en el que se extrapola la intención del legislador para descubrir los verdaderos alcances de la norma. Estos temas pertenecen al capítulo del Derecho conocido como el de los métodos de interpretación.
- b) **Inconsistencia Lógica.**- Se produce cuando en el sistema normativo coexisten dos o más normas que regulan una misma situación en forma incompatible. Por ejemplo, ante un mismo hecho, dos normas que regularan a éste como obligatorio y prohibido a la vez, estableciendo efectos jurídicos *opuestos*.

Frente a esta inconsistencia normativa, se emplea los siguientes criterios:

- **Norma Superior**, derivado del principio de Jerarquía de las normas.
- **Norma Posterior**, derivado del principio de aplicación en el tiempo de las normas.
- **Norma Especial**, derivado del principio de especialidad de las normas.

El criterio de *Norma Superior* es el punto de partida para la solución de los problemas de inconsistencia señalados y sólo en caso de normas con una jerarquía similar entran en aplicación los dos criterios restantes.

³⁸² Interpretación extensiva.

El criterio de *Jerarquía de las Normas* se basa en la construcción escalonada de los sistemas jurídicos (*pirámide jurídica*³⁸³) donde las normas inferiores son dictadas conforme y en concordancia a las superiores y por autoridades de un nivel inferior, formando toda una arquitectura jurídica. En tal sentido, siguiendo el criterio de norma superior:

- Ante una ley incompatible con la Constitución (norma máxima en la jerarquía normativa) debe preferirse la norma constitucional;
- Ante un Reglamento (bajo la forma de Decreto, Resolución, etc) incompatible con la ley o la constitución, debe preferirse estas últimas, y
- Así, continúa y escalonadamente dentro de la jerarquía normativa, prefiriendo la norma de mayor a la de menor rango .

Volviendo al tema estrictamente tributario, el artículo 102º del Código Tributario señala que al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de *mayor jerarquía*, lo que en principio facultaría al Tribunal a preferir la Constitución frente a la Ley, la Ley frente al Reglamento, etc.; sin embargo la discusión sobre la aplicación por parte del Tribunal Fiscal de la Constitución en preferencia a normas de más bajo rango no ha sido pacífica. Veamos la Resolución del Tribunal Fiscal No. 992-1-99, que sentó *precedente de observancia obligatoria*:

“ CONSIDERANDO:

(...)

Que en relación a la inconstitucionalidad del Decreto Ley No. 25980, debe precisarse que este tribunal no es competente para pronunciarse sobre dicho aspecto por ser una facultad que corresponde al Poder Judicial y al Tribunal Constitucional (...)

Note que –según el pronunciamiento del Tribunal Fiscal- estaríamos ante una facultad de aplicación “*recortada*” del principio de *aplicación de la norma de mayor jerarquía*, en la medida que el Tribunal Fiscal no sería competente para pronunciarse por la preferencia de la Constitución frente a una Ley u otras normas, ello en virtud a que esta facultad estaría restringida para la aplicación exclusiva del Tribunal Constitucional y el Poder Judicial.

Sobre el particular, revisemos otra Resolución del Tribunal Fiscal que amplió alcances sobre este tema. Resolución del Tribunal Fiscal No. 01092-2-2003:

“ CONSIDERANDO:

³⁸³ O Pirámide de *Kelsen*, en atención a los estudios que sobre este tema realizó en su *Teoría Pura del Derecho*, el jurista austriaco Hans Kelsen.

Que la recurrente sostiene que:

1. Según balance general ajustado al 30 de junio de 2001, viene arrastrando resultados negativos, y de acuerdo al análisis de variables económicas financieros elaborados por el área de finanzas, al 31 de diciembre de ese año, tendrá como resultado pérdidas de tal magnitud que hacen improbable la existencia de renta gravable al final del ejercicio, y en todo caso los pagos a cuenta de enero a mayo ya efectuados cubrirían en exceso el saldo que resulte por pagar. La exigencia del pago de deudas pese a haber obtenido pérdidas, vulnera el derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad, pudiendo incluso ocasionar la quiebra económica de la empresa.

Al exigir efectuar pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta, se vulnera la naturaleza de tributo de periodicidad anual que la Ley del Impuesto a la Renta reconoce, al establecer en sus artículos 20º, 57º y 79º que la liquidación debe efectuarse por cada año calendario.

(...)

Que de lo actuado, se tiene que:

(...)

3. De lo señalado por la recurrente tanto en su recurso de reclamación como en el de apelación, se advierte que tiene como pretensión que el Tribunal Fiscal aplique el control difuso de la constitucionalidad respecto de las normas que amparan el cobro de los pagos a cuenta del impuesto a la Renta, alegando que vulneran los principios tributarios de no confiscatoriedad y legalidad consagrados por el artículo 74º de la Constitución, así como determinados derechos constitucionales vinculados a estos como el derecho a la propiedad.

Al respecto, debe indicarse que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal como la Resolución No 992-1-99, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha dejado establecido que si bien el artículo 102º del Código Tributario dispone que el Tribunal Fiscal al resolver deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, ello debe entenderse dentro de su fuero administrativo, no siendo competente para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de las leyes, pues de no ser así se estaría irrogando indebidamente el control difuso de la constitucionalidad de las normas, facultad que conforme con lo dispuesto por el artículo 138º de la Constitución, está reservada a los jueces y magistrados del Poder Judicial y al Tribunal Constitucional.

En ese orden de ideas, el procedimiento contencioso tributario no es el pertinente para impugnar la constitucionalidad de las normas con rango de ley, debiendo solo

ventilarse en dicho procedimiento el debido cumplimiento del contenido de una norma de acuerdo con su propio texto, promulgado y publicado conforme a ley, sin entrar a cuestionar si se han respetado o no los principios constitucionales que sustentan su dación.”

Antes de comentar veamos el artículo 138° de la Constitución Política del Perú, que dispone:

Artículo 138°

La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes.

En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior.”

Ello corresponde con el denominado *Control Difuso* de la Constitución, que se ejerce por medio del Poder Judicial y que se caracteriza por la facultad del juez para no aplicar una ley que sea contraria a la Constitución. La decisión puede ser tomada por cualquier juez del Poder Judicial y de ahí el término *difuso* (sinónimo de *disperso* o *difundido*), en oposición a *concentrado* como veremos más adelante.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 201° de nuestro texto constitucional, señala:

Artículo 201°

El Tribunal Constitucional es el órgano de control de la Constitución (...) ”

Asimismo, el numeral 1 del artículo 202° , indica

Artículo 202°

Corresponde al Tribunal Constitucional:

1. Conocer, en instancia única, la acción de inconstitucionalidad. (...)

Correspondiendo estas dos referencias legales al denominado *Control Concentrado* de la Constitución que se caracteriza por la existencia de un órgano, en nuestro caso el *Tribunal Constitucional*, encargado del control de la constitucionalidad de las normas del sistema jurídico. El tribunal funciona como un ente *legislador negativo*, siendo un órgano especializado para declarar la inconstitucionalidad de la norma y sus decisiones son vinculantes *erga omnes*, es decir, para todos y no sólo para el caso particular.

Ahora bien, aunque según el artículo 102° del TUO del Código Tributario, el Tribunal Fiscal al resolver deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, no obstante, el criterio que expresó el Tribunal Fiscal es que ello debe entenderse *dentro de su fuero administrativo*, no siendo competente para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de las leyes, pues de ser así se estaría irrogando indebidamente la pertenencia al grupo de entidades dotadas del *control difuso*, facultad que está reservada a los jueces y magistrados del Poder Judicial³⁸⁴.

Por lo tanto, el procedimiento contencioso tributario no sería el pertinente para impugnar la constitucionalidad de las normas o cuestionar si se han respetado o no principios señalados en la Constitución pues la declaración respecto a la constitucionalidad de una norma, sería una facultad que debiera corresponder al Poder Judicial y al Tribunal Constitucional, más no al Tribunal Fiscal.

Asimismo, en concordancia con todo lo anteriormente anotado, la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia en el expediente 730-2001, señaló:

“ POSICIÓN DE LA CORTE:

(...)

Quinto.- Que tal como señala la Resolución del Tribunal Fiscal No 0426-1-2000 –fojas veinte- el Colegiado resolvió confirmar la Resolución de Intendencia (...) toda vez que de acuerdo con lo señalado por los artículos 138° y 202° numeral 1 de la Constitución Política de mil novecientos noventitres, el sistema de control de la constitucionalidad de las normas legales corresponde únicamente al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial, por lo tanto en virtud a lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único del Código Tributario (...) este tribunal no puede emitir pronunciamiento sobre la constitucionalidad de las normas (...) ”

Del mismo modo, el Tribunal Constitucional señaló en el expediente No 007-2001-AI/TC:

FUNDAMENTOS

(...)

3. En lo que respecta al primer extremo, el Tribunal estima que la municipalidad emplazada ha incurrido en un evidente exceso, pues la facultad de declarar inaplicables normas jurídicas, conforme a lo que establece el artículo 138° de nuestra Constitución Política, sólo se encuentra reservada para aquellos órganos constitucionales que, como el Poder Judicial, el Jurado Nacional de Elecciones o el propio Tribunal Constitucional, ejercen funciones jurisdiccionales en las materias que les corresponden y no para los órganos de naturaleza o competencias eminentemente administrativas. Por consiguiente, si bien resulta inobjetable que cualquier poder público u organismo descentralizado tiene facultad para interpretar

³⁸⁴ Aunque el Tribunal Fiscal equivocadamente hace referencia al *control difuso* al referirse a los magistrados del Tribunal Constitucional, siendo para ellos aplicable el criterio de *control concentrado*.

la Constitución y, por ende, para aplicarla en los casos que corresponda, no pueden, en cambio, arrogarse una potestad, como la de declarar inaplicables normas infraconstitucionales, que la Constitución no les ha conferido de modo expreso e inobjetable.”

No obstante todo lo sustentado por los diferentes órganos jurisdiccionales con respecto a la imposibilidad del Tribunal Fiscal de resolver aplicando la Constitución preferentemente a normas infraconstitucionales, a fines del año 2005, el Tribunal Constitucional estableció precedente vinculante en el sentido de autorizar a la Administración el control de la constitucionalidad como parte del *control difuso*. Exp. No. 3741-2004-AA/TC:

FUNDAMENTOS

(...)

Control de constitucionalidad y control de legalidad de los actos de la administración

4. En primer lugar, resulta pertinente atender que tanto el juez de instancia como el colegiado que atendió el recurso de apelación no se han referido a la dimensión constitucional de los hechos planteados por el recurrente, puesto que ambos se han limitado a verificar si la imposición del pago previsto para impugnar una decisión de la municipalidad emplazada, se ha ajustado a las normas infraconstitucionales como el Código Tributario o la propia Ordenanza Municipal N.º 084/MDS, que aprobó el TUPA de la municipalidad demandada, donde, en efecto, se encuentra previsto el cobro de un derecho por concepto de presentación de recursos impugnatorios. En este sentido, el a quo, luego de verificar que el monto establecido por concepto de apelación se encuentra regulado en el respectivo TUPA de la municipalidad, que se enmarca dentro de los parámetros establecidos por el Código Tributario, concluye que “(...) no se estaría vulnerando (el) derecho a la defensa (del recurrente)”(fundamento jurídico sexto de la sentencia).

5. Un razonamiento en este sentido obliga a este Tribunal a hacer algunas precisiones previas. En primer lugar, se debe recordar que tanto los jueces ordinarios como los jueces constitucionales tienen la obligación de verificar si los actos de la administración pública, que tienen como sustento una ley, son conformes los valores superiores, los principios constitucionales y los derechos fundamentales

que la Constitución consagra. Este deber, como es evidente, implica una labor que no solo se realiza en el marco de un proceso de inconstitucionalidad (previsto en el artículo 200.º, inciso 4, de la Constitución), sino también en todo proceso ordinario y constitucional a través del control difuso (artículo 138.º).

6. Este deber de respetar y preferir el principio jurídico de supremacía de la Constitución también alcanza, como es evidente, a la administración pública. Esta, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometida, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51.º de la Constitución. De modo tal que la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley –más aún si esta puede ser inconstitucional– sino, antes bien, por su vinculación a la Constitución. Esta vinculación de la administración a la Constitución se aprecia en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual, si bien formalmente ha sido denominado por la propia Ley como «Principio de legalidad», en el fondo no es otra cosa que la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución, al prever que «[l]as autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho (...)» (énfasis agregado).

7. De acuerdo con estos presupuestos, el Tribunal Constitucional estima que la administración pública, a través de sus tribunales administrativos o de sus órganos colegiados, no sólo tiene la facultad de hacer cumplir la Constitución –dada su fuerza normativa–, sino también el deber constitucional de realizar el control difuso de las normas que sustentan los actos administrativos y que son contrarias a la Constitución o a la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional). Ello se sustenta, en primer lugar, en que si bien la Constitución, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 138.º, reconoce a los jueces la potestad para realizar el control difuso, de ahí no se deriva que dicha potestad les corresponda

únicamente a los jueces, ni tampoco que el control difuso se realice únicamente dentro del marco de un proceso judicial.

8. Una interpretación positivista y formal en ese sentido no solo supone el desconocimiento de determinados principios de interpretación constitucional, como los de unidad de la Constitución y de concordancia práctica, que ha establecido el Tribunal Constitucional en tanto que supremo intérprete de la Constitución; sino también daría lugar a una serie de contradicciones insolubles en la validez y vigencia de la propia Constitución. Así, por ejemplo, una interpretación en ese sentido del artículo 138.º de la Constitución supondría que el cumplimiento de la supremacía jurídica de la Constitución solo tiene eficacia en los procesos judiciales y no en aquellos otros procesos o procedimientos de naturaleza distinta lo cual significaría convertir a la Constitución en una norma legal. Evidentemente, esta forma de interpretar la disposición aludida contradice abiertamente el artículo 51.º, el cual señala que «La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las demás normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...).».

9. Por tanto, el artículo 138.º no puede ser objeto de una interpretación constitucional restrictiva y literal; por el contrario, la susodicha disposición constitucional debe ser interpretada de conformidad con el principio de unidad de la Constitución, considerando el artículo 51.º antes señalado, más aún si ella misma (artículo 38.º) impone a todos –y no solo al Poder Judicial– el deber de respetarla, cumplirla y defenderla. Es coherente con ello el artículo 102º del Código Tributario, cuando precisa que «[a]l resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía (...).»; es decir, aquellas disposiciones de la Constitución que, en este caso, se manifiestan a través de los principios constitucionales tributarios y de los derechos fundamentales que están relacionados con dichos principios.

10. En segundo lugar, está de por medio también la eficacia vertical de los derechos fundamentales; es decir, su eficacia en particular frente a todos los poderes y

órganos del Estado, lo que incluye a la administración pública. Y es que en el marco del Estado constitucional, el respeto de los derechos fundamentales constituye un imperativo que el Estado debe garantizar frente a las eventuales afectaciones que pueden provenir, tanto del propio Estado –eficacia vertical– como de los particulares –eficacia horizontal–; más aún cuando, a partir del doble carácter de los derechos fundamentales, su violación comporta la afectación no sólo de un derecho subjetivo individual –dimensión subjetiva–, sino también el orden objetivo de valores que la Constitución incorpora –dimensión objetiva–.

11. Esta incidencia de los derechos fundamentales en el Estado constitucional implica, por otra parte, un redimensionamiento del antiguo principio de legalidad en sede administrativa, forjado en el siglo XIX en un etapa propia del Estado liberal. Si antes la eficacia y el respeto de los derechos fundamentales se realizaba en el ámbito de la ley, en el Estado constitucional, la legitimidad de las leyes se evalúa en función de su conformidad con la Constitución y los derechos fundamentales que ella reconoce. Por eso mismo, es pertinente señalar que el derecho y el deber de los tribunales administrativos y órganos colegiados de preferir la Constitución a la ley, es decir de realizar el control difuso –dimensión objetiva–, forma parte del contenido constitucional protegido del derecho fundamental del administrado al debido proceso y a la tutela procesal ante los tribunales administrativos – dimensión subjetiva–.

12. Por ello es intolerable que, arguyendo el cumplimiento del principio de legalidad, la administración pública aplique, a pesar de su manifiesta inconstitucionalidad, una ley que vulnera la Constitución o un derecho fundamental concreto. En definitiva, esta forma de proceder subvierte el principio de supremacía jurídica y de fuerza normativa de la Constitución y la posición central que ocupan los derechos fundamentales en el ordenamiento constitucional, en el cual «la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado» (artículo 1.º).

13. *En el Derecho constitucional comparado –es el caso puntual del ordenamiento chileno–, se admite, por ejemplo, que un órgano constitucional como la Contraloría General de la República realice un control constitucional de las normas en sede administrativa. El control que realiza esta entidad administrativa*
- (...) es, como es obvio, un control estrictamente jurídico, en el que la Contraloría confronta la actuación administrativa reglamentaria o singular, contenida en un decreto o resolución, con el ordenamiento jurídico en su conjunto, haciendo primar este último por sobre aquélla, como consecuencia del principio general de legalidad que establece el propio Art. 7º CPR. Sin embargo, es en el control de los aspectos constitucionales de la actuación administrativa donde la actividad fiscalizadora de la Contraloría adquiere mayor entidad, en la medida que su pronunciamiento no puede ser “salvado” mediante la insistencia gubernamental, ya que –se considera– al estar el decreto o resolución en pugna –aparentemente– con la Constitución, pone en peligro valores, principios o derechos de la más alta consideración en el ordenamiento.*
14. *Por ello, nada impide –por el contrario, la Constitución obliga– a los tribunales y órganos colegiados de la administración pública, a través del control difuso, anular un acto administrativo inaplicando una norma legal a un caso concreto, por ser violatoria de los derechos fundamentales del administrado, tal como lo dispone el artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que sanciona con nulidad el acto administrativo que contravenga la Constitución, bien por el fondo, bien por la forma; siempre, claro está, que dicha declaración de nulidad sea conforme a la Constitución y/o a la interpretación del Tribunal Constitucional, de acuerdo con el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.*
15. *En ese sentido, el principio de legalidad en el Estado constitucional no significa simple y llanamente la ejecución y el cumplimiento de lo que establece una ley, sino también, y principalmente, su compatibilidad con el orden objetivo de*

principios y valores constitucionales; examen que la administración pública debe realizar aplicando criterios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad. Esta forma de concebir el principio de legalidad se concretiza, por ejemplo, en el artículo III del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuando señala que la actuación de la administración pública tiene como finalidad la protección del interés general, pero ello sólo es posible de ser realizado «(...) garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general» (énfasis agregado).

16. De lo contrario, la aplicación de una ley inconstitucional por parte de la administración pública implica vaciar de contenido el principio de supremacía de la Constitución, así como el de su fuerza normativa, pues se estaría otorgando primacía al principio de legalidad en detrimento de la supremacía jurídica de la Constitución, establecido en los artículos 38.º, 51.º y 201.º de la Constitución; lo cual subvierte los fundamentos mismos del Estado constitucional y democrático.

17. Sentadas estas premisas, la controversia en el presente caso se centra en determinar si el establecimiento del pago de derechos por parte de la municipalidad emplazada, como requisito para tramitar la impugnación de una decisión de la propia entidad, pese a estar plenamente reconocido en el TUPA de la referida municipalidad, resulta, no obstante, violatorio de los derechos constitucionales al debido proceso administrativo, a la defensa, a la tutela judicial efectiva y de petición que consagra nuestra Carta Fundamental.

(...)

El precedente extraíble en el presente caso

50. (...)

Regla sustancial: Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38.º, 51.º y 138.º de la Constitución. Para ello, se

deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

(...)

2. Establecer como precedente vinculante, conforme al artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, las reglas contenidas en los fundamentos 41 y 50, supra, de esta sentencia.

Conforme al precedente señalado, todo Tribunal u Órgano Colegiado de la Administración Pública, prefiriendo la Constitución puede inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera en forma o fondo, observando que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro del proceso administrativo y que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución.

Posteriormente, en vía de aclaración, el Tribunal Constitucional precisa que los órganos que pueden realizar este control de constitucionalidad son aquellos de carácter nacional y siempre que este control sea a pedido de parte.

ATENDIENDO A:

1. Que de conformidad con el artículo 121.º del Código Procesal Constitucional, el Tribunal Constitucional, de oficio o a instancia de parte, puede aclarar algún concepto o subsanar cualquier error material u omisión en que hubiese incurrido.

(...)

d. Que, si bien los funcionarios de la administración pública se encuentran sometidos al principio de legalidad, ello no es incompatible con lo que se ha señalado en el fundamento 50 de la sentencia N.º 3741-2004-AA/TC, esto es, que “(...) [t]odo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la

facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente (...)”. Precisamente con respecto a este extremo de la sentencia mencionada, el Tribunal Constitucional estima necesario precisar que los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hace referencia en dicho fundamento son aquellos tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten “justicia administrativa” con carácter nacional, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados;

e. Que, en la Ley Fundamental del Estado, no existe una disposición expresa que prohíba hacer cumplir el principio jurídico de la supremacía constitucional. En ese sentido, KELSEN³⁸⁵ ha señalado que Si el orden jurídico no contiene una regla explícita en contrario, hay la presunción de que todo órgano aplicador del derecho tiene la facultad de negarse a aplicar leyes inconstitucionales. Como los órganos tienen a su cargo la tarea de aplicar ‘leyes’, naturalmente están obligados a investigar si la regla cuya aplicación se propone es realmente una ley. Pero la restricción de esta facultad necesita de una prescripción explícita. (...).

f. *Que un Estado social y democrático de Derecho supone cambios sustanciales en la concepción clásica del principio de legalidad, entre ellos su adecuación y conformidad tanto con los valores y principios constitucionales como con los derechos fundamentales de las personas, reconocidos en nuestra Constitución. En ese sentido, SAGÜÉS ha afirmado³⁸⁶ (...) como excepción, resulta sumamente atractiva la postura de Bidart Campos, en el sentido de que si la inconstitucionalidad de una ley es grosera y obvia, el Poder Ejecutivo debe reputarla contraria a la Ley Suprema, e inaplicarla.*

g. *Que el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte;*

³⁸⁵ KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. México D.F.: Trad. de Eduardo García Maynez, Imprenta Universitaria, 2.ª edición revisada, 1958. p. 317.

³⁸⁶ SAGÜÉS, Néstor Pedro. *Derecho procesal constitucional. Recurso extraordinario*. T.I. Buenos Aires: Astrea, 3.ª edición actualizada y ampliada, 1992. p. 236.

en este supuesto, los tribunales administrativos u órganos colegiados antes aludidos están facultados para evaluar la procedencia de la solicitud, con criterios objetivos y razonables, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados. En aquellos casos en los que adviertan que dichas solicitudes responden a fines manifiestamente obstruccionistas o ilegítimos, pueden establecerse e imponerse sanciones de acuerdo a ley. Excepcionalmente, el control difuso procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

- h. Que los tribunales administrativos y los órganos colegiados de la administración pública que imparten “justicia administrativa” con carácter nacional no pueden dejar de aplicar una ley o reglamento cuya constitucionalidad haya sido confirmada en procesos constitucionales, ni tampoco aplicar a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, en un caso concreto, los efectos jurídicos de una ley o reglamento que haya sido declarado inconstitucional en dichos procesos, de conformidad con el tercer párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.*

Por estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confieren la Constitución Política del Perú y el Código Procesal Constitucional

RESUELVE

Declarar que las reglas sustanciales y procesales precisadas en los considerandos 4, 7 y 8 de la presente resolución, forman parte integrante del precedente vinculante establecido en el fundamento 50 de la sentencia constitucional emitida en la presente causa.

Actualmente, el Tribunal Fiscal viene aplicando el control de constitucionalidad a pedido de parte. Puede revisarse -por ejemplo- la RTF No. 02364-A-2007 del 15 de marzo del año 2007.

Conforme a todo lo visto, si el Tribunal Fiscal puede preferir la Constitución frente a normas de inferior rango; por su puesto también puede preferir la Ley frente a normas de menor jerarquía que la vulneren. Un ejemplo de ello lo tenemos en la Resolución del Tribunal Fiscal No 253-2-96 de la que sólo extraemos la cita textual del criterio bajo comentario:

“ Que en tal sentido, los intereses del artículo 3º del Decreto Supremo No 005-92-EF, al no encontrarse previstos en el artículo 24º de la Ley No. 25381 constituyen una violación del inciso 11) del artículo 211º de la Constitución Política del Estado (...) que establece que es atribución del Presidente de la República, ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin trasgredirlas ni desnaturalizarlas y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones, y conforme al artículo 87º de la Constitución, ésta prevalece sobre toda otra norma legal, la ley sobre otra norma de inferior jerarquía y así sucesivamente de acuerdo a su jerarquía jurídica;

(...)

Que teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 102º del Código Tributario (...) en el sentido que al resolver el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía, la Administración al emitir pronunciamiento deberá considerar el criterio expuesto en el presente dictamen (...) ”

Sólo incidir en que la Administración Tributaria, con respecto al procedimiento de Reclamación; debe tener en cuenta el artículo 86º del Código Tributario, que establece que los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria, al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que correspondan, se sujetarán, a las normas tributarias de la materia. En tal sentido, el procedimiento de reclamación no podrá avocarse al control de la constitucionalidad tal como hoy e día sí le es posible al Tribunal Fiscal.

De otro lado, es una interrogante válida saber si el Tribunal Fiscal puede pronunciarse sobre el fondo del asunto, en los casos de apelaciones de Resoluciones de Intendencia que declaran inadmisibles un recurso de reclamación. Sobre el particular podemos apreciar el criterio general en la Resolución del Tribunal Fiscal No 451-4-2001:

“ Que (...) la Administración (...) notificó a la recurrente el requerimiento (...) a fin de que en el plazo de quince días hábiles de notificado el mismo, subsanara el requisito del pago previo, lo cual no fue cumplido por la recurrente;

Que estando a lo expuesto, la inadmisibilidad declarada por la Administración se encuentra arreglada a ley, no correspondiendo emitir pronunciamiento respecto de los argumentos esgrimidos por el recurrente toda vez que versan sobre el fondo de la controversia.”

En este caso el Tribunal Fiscal establece que la inadmisibilidad declarada por la Administración no permite el pronunciamiento del Tribunal con relación al fondo del asunto. Sin embargo, el Tribunal suele pronunciarse *sobre el fondo* cuando los actos reclamados por el deudor tributario son *manifiestamente improcedentes*; así está establecido –por ejemplo- en la Resolución del Tribunal Fiscal No 499-1-2000:

“ Que en consecuencia, si bien la reclamación contra las resoluciones de multa impugnadas como se ha señalado precedentemente fue interpuesta en forma extemporánea, en virtud a la manifiesta improcedencia de las mismas, corresponde dejarlas sin efecto;”

12. APELACIÓN DE PURO DERECHO

Es el recurso que se interpone contra los actos de la Administración Tributaria que afectan al deudor tributario, pero cuya controversia se basa sólo en asuntos de mera aplicación de normas, no existiendo hechos que probar.

Esta apelación será resuelta por el Tribunal Fiscal, de conformidad con el artículo 151º de Código Tributario, no siendo necesaria la interposición de la reclamación ante instancias previas. El recurso de apelación debe ser presentado ante la Mesa de Partes de la Administración Tributaria, quien dará la alzada, luego de verificar los requisitos de admisibilidad de todo recurso de apelación (ya tratados en apartados anteriores) , tales como:

- a) Escrito fundamentado.
- b) Firma de abogado.
- c) Hoja de Información Sumaria.
- d) Plazo de interposición.- debe tenerse en cuenta los siguientes plazos especiales del procedimiento de apelación de puro derecho:
 - Actos de la Administración: Veinte (20) días hábiles siguientes a su notificación.

- Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesional independiente, así como las resoluciones que sustituyan a esta última y al comiso, el plazo para interponer ésta ante el Tribunal Fiscal será de diez (10) días hábiles.

Una interpretación señala que no es posible interponer la apelación de puro derecho fuera de los plazos establecidos, ya que la norma no establece la posibilidad de la apelación extemporánea, como sí está expresamente establecido, por el artículo 146º del Código Tributario, para el caso de la *apelación ordinaria*³⁸⁷. Para este criterio, el plazo para interponer la apelación de puro derecho es también el *plazo de caducidad* que produciría el efecto de la inadmisibilidad del recurso. No obstante, debe tenerse en cuenta la remisión al citado artículo 146º por parte del último párrafo del propio artículo 151º -bajo análisis- que regula la apelación de puro derecho y que ofrece la posibilidad de la apelación extemporánea. La Resolución del Tribunal Fiscal No 90-5-2000 confirma este criterio:

“ Que de acuerdo al artículo 151º del Código Tributario (...) podrá interponerse recurso de apelación (...) cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas (...);

Que el último párrafo de la citada norma legal dispone que el recurso de apelación referido deberá ser presentado ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con lo establecido en el artículo 146º (...);

***Que el artículo 146º en mención establece que la apelación será admitida vencido el plazo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria actualizada (...) y se formule dentro del término de seis meses (...)* ”**

En tal sentido, la apelación de puro derecho puede presentarse extemporáneamente, con el requisito del pago previo y siempre que tal presentación se efectúe dentro del plazo de caducidad de seis meses, señalado por la norma.

El Tribunal Fiscal al recibir la apelación, previamente califica la impugnación como de puro derecho, teniendo en cuenta que no existan hechos que probar. En caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente de la Administración Tributaria, notificando al interesado que su apelación de puro derecho no ha sido calificada como tal y se le ha dado el trámite de una reclamación.

La Administración Tributaria no puede calificar un escrito del deudor tributario como apelación de puro derecho, si el propio interesado no lo realizó así; de este modo queda establecido según la Resolución del Tribunal Fiscal No 601-2-99:

³⁸⁷ En la que se requiere del pago previo para su procedencia.

“ Que si bien el artículo 151° del Código Tributario faculta a los interesados a interponer recurso de apelación de puro derecho a fin de obviar una de las instancias del procedimiento contencioso tributario y acceder directamente al Tribunal Fiscal, en el escrito presentado por el recurrente (...) no se ha invocado el mencionado dispositivo, por lo que mal puede aplicarlo de oficio la Administración.”

13. APELACION CONTRA RESOLUCION QUE RESUELVE LAS RECLAMACIONES DE CIERRE, COMISO O INTERNAMIENTO

Procedimiento especial de apelación, regulado en el artículo 152° del Código Tributario, aplicable a los casos de cierre, comiso e internamiento, en los que se señala un breve plazo de interposición de cinco días posteriores a la notificación respectiva.

No es posible interponer extemporáneamente los recursos contra las resoluciones que resuelven las reclamaciones de cierre, comiso e internamiento, por lo que en estos casos el plazo para interponer la apelación es también el plazo de caducidad que produce el efecto de la inadmisibilidad del recurso. La Resolución del Tribunal Fiscal No 433-2-2004 sienta *Jurisprudencia de Observancia Obligatoria* para el caso de comiso de bienes, aunque también parece ser aplicable al caso de cierre e internamiento:

“ Resultan inadmisibles los recursos de reclamación y apelación contra las resoluciones que imponen la sanción de comiso de bienes, interpuestos con posterioridad al vencimiento del plazo de cinco (5) días hábiles a que se refiere el último párrafo del artículo 137° y el primer párrafo del artículo 152° del Código Tributario respectivamente (...) ”

Esta apelación especial merece el tratamiento señalado, pues formalmente no posee la remisión al artículo 146° del Código Tributario que es la disposición en donde se regula la apelación extemporánea. Cabe recordar que el último párrafo del artículo 151° del Código Tributario, que trata sobre la apelación de puro derecho si cuenta con tal remisión, por lo que para la apelación de puro derecho si está permitida la apelación extemporánea.

En este procedimiento especial de apelación se otorga un plazo brevísimo para ofrecer y actuar pruebas, siendo éste de 5 días. Sobre el particular debe anotarse que para estos casos, la norma prevé la posibilidad de ofrecer nuevas pruebas en la etapa de apelación, facultad no permitida en el procedimiento de apelación ordinario en el que sólo se puede actuar pruebas ofrecidas en la etapa de reclamación. No encontramos justificación a esta diferencia.

El plazo de resolución es también bastante corto, siendo éste de 20 días luego de recibido el expediente por parte de la Administración Tributaria. Estos plazos tan breves minimizan la intención del deudor tributario de dilatar –fundamentalmente- la sanción de cierre.

14. CORRECCIÓN DE ERRORES Y AMPLIACIÓN DE FALLO. ACLARACIÓN

Conforme a lo señalado por el artículo 153º del Código Tributario, contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa. No obstante, cualquiera de las partes, Deudor Tributario o Administración, podrá formular dentro del término de 5 días hábiles siguientes de notificados, la corrección de errores materiales o numéricos, la ampliación del fallo sobre puntos omitidos en su resolución o la aclaración de algún concepto dudoso de la resolución, no pudiendo el Tribunal Fiscal -en ningún caso- alterar el contenido sustancial de la resolución.

En tal caso, el Tribunal Fiscal resuelve sin más trámite, dentro del quinto día hábil de presentada la solicitud, no computándose, dentro del mismo, el que se haya otorgado a la Administración Tributaria para que dé respuesta a cualquier requerimiento de información. Su presentación no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

Se toma el concepto de aclaración y corrección de los artículos 406º y 407º del Código Procesal Civil, que se transcriben a continuación, por ser ilustrativos:

“ Artículo 406.- Aclaración.-

El Juez no puede alterar las resoluciones después de notificadas. Sin embargo, antes que la resolución cause ejecutoria, de oficio o a pedido de parte, puede aclarar algún concepto oscuro o dudoso expresado en la parte decisoria de la resolución o que influya en ella. La aclaración no puede alterar el contenido sustancial de la decisión.

El pedido de aclaración será resuelto sin dar trámite. La resolución que lo rechaza es inimpugnable.

Artículo 407.- Corrección.-

Antes que la resolución cause ejecutoria, el Juez puede, de oficio o a pedido de parte y sin trámite alguno, corregir cualquier error material evidente que contenga. Los errores numéricos y ortográficos pueden corregirse incluso durante la ejecución de la resolución.

Mediante la corrección las partes también piden al Juez que complete la resolución respecto de puntos controvertidos pero no resueltos. La resolución que desestima la corrección solicitada es inimpugnable.”

Este mecanismo no podrá ser utilizado por el deudor tributario con otras finalidades como el conseguir un pronunciamiento en sentido diferente al ya resuelto o para probar hechos no probados en la instancia; sobre esto último, ver la Resolución del Tribunal Fiscal No 364-3-97:

“ Que este tribunal no puede pronunciarse (...) sobre hechos o situaciones que son objeto de probanza (...) cuando ellos son invocados por la recurrente precluido el término probatorio y a través de una solicitud de ampliación de resolución;

(...)

Que no se trata por lo tanto, de una omisión en el pronunciamiento, sino de un nuevo elemento de hecho invocado por el contribuyente en ampliación de resolución;”

Contra las resoluciones que resuelven estas solicitudes, no cabe la presentación de una solicitud de corrección, ampliación o aclaración. Ello con el fin de evitar dilaciones innecesarias y convertirse en un mecanismo de prórroga indefinida del procedimiento.

15. RESOLUCIÓN DE CUMPLIMIENTO

Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas, en atención a lo señalado por el artículo 156º del Código Tributario, por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad. Con respecto a esta responsabilidad, la Resolución del Tribunal Fiscal No 681-3-98 que sienta Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, amplía y señala los efectos respectivos:

“ Que mediante la Resolución No 018-3-98 (...) el Tribunal Fiscal declaró fundada la queja interpuesta por la contribuyente ordenando a la Municipalidad Provincial de Chachapoyas proceder a levantar las medidas de embargo trabadas (...);

(...)

Que aparece en autos copia de una carta notarial de fecha 08 de junio de 1998 mediante la cual el alcalde de la Municipalidad Provincial de Chachapoyas comunica a la quejosa que si bien es cierto existe una orden del Tribunal Fiscal para que el Ejecutor Coactivo levante los embargos trabados en las cuentas de CORPAC S.A.; sin embargo, esa resolución no ha quedado consentida desde que su representada, dentro del término de ley ha interpuesto acción contenciosa administrativa contra dicho fallo;

Que sobre el particular, debe indicarse que si bien la Municipalidad Provincial de Chachapoyas interpuso demanda contenciosa administrativa contra las resoluciones del Tribunal fiscal (...) también lo es que el Tribunal Fiscal (...) ha declarado inadmisibles dichas demandas;

Que en este orden de ideas, pese a existir (...) pronunciamientos por parte del Tribunal Fiscal en el mismo sentido, que debían ser cumplidos por la Administración Tributaria de conformidad con lo dispuesto por el artículo 156º del Código Tributario, la Municipalidad Provincial de Chachapoyas no ha cumplido con los fallos del tribunal (...);

(...)

Que si bien es cierto este Tribunal carece de competencia para aplicar sanciones a los funcionarios de la Administración Tributaria que incumplen sus resoluciones, la Asesoría Jurídica del Ministerio de Economía y Finanzas (...) ha opinado que aquellos incurrir en responsabilidad penal –Delito de Violencia y Resistencia a la Autoridad previsto en el artículo 368º del Código Penal- la cual deberá hacer efectiva el Poder Judicial a través del proceso penal correspondiente, el mismo que se inicia con la denuncia que interpone el Procurador Público del Sector, sin perjuicio de la Responsabilidad Civil;”

En tal sentido, queda expresamente definido el nivel de responsabilidad ante el caso de incumplimiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria.

Sobre el carácter de cumplimiento obligatorio de las resoluciones del Tribunal Fiscal y las excepciones de esta obligatoriedad, puede verse la Resolución del Tribunal Fiscal No 4546-4-2002:

“ Que mediante Oficio (...) de fecha 12 de junio de 2002, el Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima envió el Informe (...) en el que se indica que en cuaderno separado solicitó medida cautelar con el objeto de que se disponga la suspensión del cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal No 835-4-2000, siendo declarada improcedente dicha pretensión mediante Resolución Número Ocho de fecha 17 de diciembre de 2001, por lo que el 28 de diciembre de 2001, presentó recurso de apelación, el mismo que se encontraba en trámite hasta esa fecha;

Que asimismo señala que no había emitido la Resolución de Cumplimiento de la Resolución de Tribunal Fiscal No 835-4-2000, toda vez que se encontraba a la espera de la conclusión de la Acción de Amparo interpuesta;

Que de acuerdo al artículo 192º de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobada por Ley No 27444, los actos administrativos tendrán carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley;

Que el artículo 156º del citado Código Tributario prevé que las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad;

(...)

RESUELVE:

DECLARAR FUNDADA la queja, debiendo el Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal No 835-4-2000 del 12 de setiembre de 2000.”

Por lo tanto, las Resoluciones del Tribunal Fiscal son obligatorias salvo que exista mandato judicial en contra, como el que puede provenir de una sentencia o de una medida cautelar emitida por el Poder Judicial.

Cabe señalar que no todas las resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal requieren que la Administración Tributaria emita una resolución de cumplimiento; en los casos que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, la Administración deberá cumplir con el trámite en el plazo máximo de 90 días hábiles de recibido el expediente, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

En los casos en que el deudor tributario no esté conforme con la Resolución de Cumplimiento emitida por la Administración Tributaria ¿cuál es la vía para impugnarla? ¿será a través de un procedimiento de reclamación, por ser una resolución emitida por la propia Administración Tributaria? Sobre el particular, la Resolución del Tribunal Fiscal No 3077-5-2002 señala:

“ CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene lo siguiente:

1. Según la Administración, como quiera que la Resolución de Determinación No 1234-2001, fue expedida en cumplimiento de la RTF No 724-3-00 que resolvió la apelación interpuesta contra una resolución por ella emitida respecto del cobro del Impuesto Predial de los años 1991 a 1995, ya no es susceptible de impugnación, de acuerdo con lo establecido por el artículo 153º del Código Tributario, sin embargo, tal razonamiento es errado por cuanto se trata de un nuevo valor.

(...)

Que la Administración señala:

1. La Resolución de Determinación No 1234-2001 ha sido emitida en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal No 724-3-00, que resuelve en última instancia el recurso de apelación interpuesto por el recurrente contra la Resolución Directoral No 224-96-DGR-VIII/MPH, que resolvió su recurso de reclamación presentado mediante Expediente No 396-F-95, contra valores emitidos para el cobro también del Impuesto Predial.

2. De acuerdo con el artículo 153º del Código Tributario, contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa, por lo que el recurso presentado mediante Expediente No 16576 de fecha 26 de julio de 2001 resulta improcedente, y sólo busca dilatar el proceso.

(...)

Que de lo actuado se tiene:

(...)

- Como consecuencia de la resolución de este Tribunal, la Administración emitió la Resolución de Determinación No 1234-2001 a través de la cual hace una nueva determinación del Impuesto Predial que es reclamada por el recurrente y que ha dado lugar a la emisión del Oficio No 017-2001-MPH/DFT que declara improcedente la petición por cuanto según lo considera aquella, el artículo 153º del Código Tributario, contra lo resuelto por el Tribunal no cabe recurso alguno en la vía administrativa.

Siendo que el referido valor ha sido emitido en cumplimiento de la resolución expedida por este Tribunal, el mismo puede ser cuestionado pero a través del recurso de apelación y no de reclamación, esto permitirá que dicho órgano revise si finalmente la actuación de la Administración a través del acto emitido, en este caso la Resolución de Determinación No 1234-2001, se enmarca dentro de los términos por él establecidos.

En este sentido, no se ajusta a ley el pronunciamiento emitido por la municipalidad mediante el Oficio No 017-2001-MPH/DFT emitido con fecha 3 de agosto de 2001, siendo mas bien nulo en aplicación del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, por no haberse seguido el procedimiento establecido, debiendo haber sido elevado el recurso a este Tribunal, a pesar que el recurrente denominó al mismo "reclamación", en aplicación del artículo 213º de la Ley No 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General que señala que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

Sin perjuicio de lo expuesto, aun cuando hubiese sido la municipalidad el órgano competente para resolver tal impugnación, el criterio vertido por esta en su Oficio No 017-2001-MPH/DFT es errado, por cuanto el hecho que en cumplimiento de una resolución del Tribunal se emita un acto administrativo, no implica que éste ya no pueda ser cuestionado, quedando claro está, cualquier controversia, limitada a determinar si este se ajusta a la decisión de dicho Tribunal. Se equivoca la referida municipalidad, al invocar el artículo 153" del Código Tributario e interpretar que el recurso esta dirigido a impugnar lo resuelto por el Tribunal cuando lo es contra la resolución de determinación emitida por ella.

Ahora bien, siguiendo el razonamiento antes esbozado, corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento en la impugnación presentada, siendo pertinente verificar si el valor emitido, se ajusta a lo resuelto por él."

De lo anteriormente visto, queda claro el criterio de la procedencia de la apelación en los casos de impugnación de las resoluciones de la Administración Tributaria que cumplen una resolución del Tribunal Fiscal.

16. JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Concordancia directa de este tipo de pronunciamientos la constituye el numeral 1 del Artículo VI de la Ley No 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:

“ Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma”

El tratamiento de los precedentes administrativos de observancia obligatoria encuentra paralelo en el campo tributario. En nuestra legislación tributaria, de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario, una resolución del Tribunal Fiscal constituye jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, si cumple las siguientes condiciones y mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley:

- a) Que interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias
- b) Que conste en la propia resolución que es de observancia obligatoria.

c) Que sea publicada en el Diario Oficial.

De otro lado de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal. Las referidas resoluciones, así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En aquellas resoluciones que establezcan jurisprudencia de observancia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contenciosa – administrativa.

17. RECURSO DE QUEJA

El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario. El artículo 155º del Código Tributario señala que procede contra la Administración Tributaria y contra el Tribunal Fiscal, debiendo resolver esta queja el Tribunal Fiscal y el Ministerio de Economía y Finanzas, respectivamente, en el plazo de 20 días.

Por ejemplo, veamos la conclusión de un recurso de queja interpuesto contra la Administración Tributaria, Resolución del Tribunal Fiscal No 4330-5-2002:

“ El Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima emitió las Resoluciones de Determinación (...) notificadas el 19 de diciembre de 2000, por concepto de arbitrios del año 1996 correspondientes a diferentes inmuebles de propiedad del quejoso (...).

(...)

El 6 de abril de 2001, antes que la Administración iniciase el procedimiento de cobranza coactiva, el quejoso presentó ante esta un escrito por el cual solicitó la prescripción de la deuda contenida en tales valores al amparo del artículo 43º del Código Tributario, manifestando además su disconformidad con los mismos.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 103º del Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos aprobado por el Decreto Supremo No 02-94-JUS, vigente en ese entonces, el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no sería obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se dedujese su verdadero carácter.

En tal sentido, al cuestionar los valores emitidos por la Administración, dicho escrito califica como un recurso de reclamación contra ellos, entendiéndose la prescripción solicitada por el quejoso opuesta en vía de excepción como un medio de defensa previa dentro de un procedimiento contencioso tributario, habiendo el quejoso con fecha 19 de octubre de 2001 presentado recurso de apelación contra la resolución ficta denegatoria de dicho reclamo, el cual fue elevado a este Tribunal, encontrándose actualmente en trámite (...).

Como se advierte, la deuda cuyo procedimiento de cobranza coactiva inició la Administración el 3 de noviembre de 2001, llegándose incluso a disponer con fecha 15 de marzo de 2002 un embargo en forma de retención y en fecha posterior su ejecución (27 de mayo de 2002), no participaba de las características de una deuda exigible

coactivamente (...) al existir a dicha fecha una apelación en trámite, por lo que no podía el ejecutor iniciar la cobranza de la misma y menos aun disponer que se trabe y ejecute medida cautelar alguna, como ocurrió en el caso de autos.

En consecuencia, habiéndose infringido el procedimiento establecido (...), corresponde que el procedimiento de cobranza coactiva que inválidamente se inicio en contra del quejoso por los arbitrios del año 1996 (...) sea dejado sin efecto, así como el embargo en forma de retención trabado y su posterior ejecución (...).”

En este caso, se puede apreciar el resultado de la Queja presentada por el deudor tributario ante la indebida ejecución del Procedimiento de Cobranza Coactiva (contenido en el Código Tributario) en tanto acredita la existencia de una apelación admitida a trámite por el Tribunal Fiscal sobre los valores en cobranza, afectando –de tal modo- lo dispuesto por el Código Tributario. Aunque ciertamente cabe precisar que en el caso de las Municipalidades –como es el caso propuesto- se afecta directamente a lo establecido por la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva³⁸⁸ que rige para los Gobiernos Locales.

En ocasiones, la queja no es procedente; en este sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 3047-4-2003 que sienta jurisprudencia de observancia obligatoria:

“ Que la quejosa alega que el Requerimiento No 022-2003, mediante el cual la Administración le exige la acreditación del pago previo de las Resoluciones de Multa Nos 121-02-0002312 y 121-02-0002313, es nulo de conformidad con lo previsto en el artículo 109º del Código Tributario, toda vez que ha cumplido con el pago de la referida deuda conforme al régimen de gradualidad correspondiente, agregando que la Administración no ha emitido pronunciamiento al respecto;

Que de conformidad con lo establecido por el artículo 155º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No 135-99-EF, el recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código;

Que el recurso de queja constituye un medio excepcional para subsanar los defectos del procedimiento o para evitar se vulnere los derechos del administrado consagrados en el Código Tributario, en los casos en que no exista otra vía idónea;

Que en el presente caso, según se verifica del Informe No 048-2003-SUNAT/2Q0400 (fs. 27 y 28), con fecha 16 de octubre de 2002, fueron notificadas las Resoluciones de Multa

³⁸⁸ Aprobada por Ley No 26979, publicada en el Diario el Peruano el 23 de setiembre de 1998.

Nos 121-02-0002312 y 121-02-000231 3 (fs. 22 y 24), interponiendo la quejosa recurso de reclamación el 23 de enero de 2003;

Que en ese sentido, el 6 de febrero de 2003 la Administración notificó a la quejosa el Requerimiento No 022-2003 (fs. 15), mediante el cual solicitó entre otros, acreditar el pago o presentación de la carta fianza bancaria o financiera respecto de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha que realice el pago de las Resoluciones de Multa impugnadas, al considerar que dicho recurso fue interpuesto fuera del plazo establecido;

Que de lo expuesto se aprecia que la pretensión de la quejosa consiste en que se admita a trámite y resuelva su reclamación sin la exigencia del pago previo requerido por la Administración al amparo del artículo 140º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, requerimiento que ha sido efectuado dentro del procedimiento contencioso seguido por la quejosa contra las Resoluciones de Multa Nos 121-02-0002312 y 121-02-0002313, alegando que ha cumplido con el pago de la referida deuda conforme al régimen de gradualidad;

(...)

Que dicho tema es susceptible de dos interpretaciones: (i) una primera según la cual el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse en la vía de la queja respecto del cuestionamiento del requerimiento del pago previo o de la carta fianza a que se refieren los artículos 137º 140º y 146º del Código Tributario, y (ii) una segunda que considera que el Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse en la vía de la queja respecto del cuestionamiento del requerimiento del pago previo o de la carta fianza;

Que el primer criterio antes expuesto es el que ha sido adoptado por este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena No 2003-09 de fecha 12 de mayo de 2003, acordándose que "el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse en la vía de la queja respecto del cuestionamiento del requerimiento del pago previo o de la carta fianza, a que se refieren los artículos 137º, 140º y 146º del Código Tributario";

Que el mencionado criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"Según lo prescrito en los artículos 137º, 140º y 146º del Código Tributario, ubicados en el Título III de su Libro Tercero -referido al procedimiento contencioso tributario-, la presentación extemporánea de los recursos de reclamación y apelación, y, por ende, la exigencia del pago previo de la deuda impugnada para su admisión a trámite; corresponde ser evaluada por la Administración Tributaria, y en su caso, por el

Tribunal Fiscal, en un procedimiento contencioso; por lo que no cabe que en la vía de la queja el Tribunal emita pronunciamiento sobre tal requerimiento.

En efecto, según el inciso a) del artículo 155º y el artículo 101º del Código Tributario, así como el artículo 38º de la Ley de Ejecución Coactiva - Ley No 26979, el Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse sobre los recursos de queja presentados cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código o en la mencionada Ley, sin embargo ello no comprende los requerimientos de pago previo o de carta fianza que son expedidos durante la tramitación de un recurso de reclamación o de apelación, por lo que su cuestionamiento debe ser dilucidado precisamente en dicho procedimiento contencioso en trámite.

El Tribunal Fiscal no debe a través de un recurso de queja pronunciarse respecto de aquellos casos en los que existe un procedimiento específico en trámite, en el cual se ventila el asunto controvertido. Aseverar lo contrario implicaría que en ambas vías, la de la queja y la contenciosa, se meritúe paralelamente un mismo asunto controvertido, lo que conllevaría a una duplicidad de fallos los que a su vez podrían ser contradictorios, restándole seguridad jurídica al procedimiento.

Finalmente, debe indicarse que el requerimiento de pago previo y la eventual declaración de inadmisibilidad de la reclamación no genera un daño inminente e irreparable por el ente fiscal, pues en tal supuesto el contribuyente tiene la posibilidad de interponer una apelación para que sea resuelta por el Tribunal Fiscal."

Notar especial atención al criterio por el que el Tribunal Fiscal no debe pronunciarse a través de un recurso de queja respecto de aquellos casos en los que existe un procedimiento específico en trámite o una vía natural en el que el asunto controvertido debe ser objeto de pronunciamiento; así, conforme a reiterada jurisprudencia, la queja no es la vía para cuestionar el cálculo de intereses de los valores o las notificaciones de estos, pues el procedimiento de reclamación es la vía adecuada para ello; como tampoco la queja es la vía idónea contra la falta de resolución de las reclamaciones transcurridos los seis meses señalados en la norma, pues en estos casos la propia norma tributaria prevé el mecanismo de apelación por denegatoria ficta.

Sub – Capitulo IV :

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA SIN PAGO PREVIO DE LA MISMA, COMO CONSECUENCIA DE LA PRESENTACIÓN DEL RECURSO DE RECLAMACIÓN

Ángel Augusto Vivanco Ortiz

1.- INTRODUCCIÓN.

En el presente trabajo queremos encontrar respuestas a la exigencia del pago previo de la deuda, como requisito para suspender la ejecución de la Orden de pago, cuando se interpongan recursos de reclamación contra ella, así como sobre la no exigencia de tal requisito en aquellos casos que excepcionalmente contempla la norma. En el procedimiento tributario se aplica el peculiar instituto de *solvet et repete*, como parte de los atributos y privilegios que mantiene el Estado. Consecuentemente, cabe la reflexión sobre la continuidad o no de este sistema adoptado en la mayoría de países, o es que la conducta de los administradores, así como la necesidad de contar con mayores recursos económicos y la disciplina fiscal de los Estados, seguirán prevaleciendo en desmedro del reconocimiento del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva en toda su plenitud.

Para arribar a conclusiones satisfactorias, será necesario revisar la secuencia de actos y procedimientos previos desarrollados antes de la emisión de la Orden de pago, como la Declaración, la emisión del valor en sí, hasta la presentación del recurso de reclamación. Cada uno de estos actos tiene sus propios requisitos que deben ser cumplidos, en atención a las exigencias de las normas de Orden público, como el Código Tributario.

La suspensión no solo procede en la reclamación, puede hacerse valer vía apelación ante el Tribunal Fiscal. Tampoco es propia de la Orden de pago, también lo son los otros valores, como la Resolución de determinación, multas y otras sanciones que imponga la Administración. Al hablar de Administración, lo hacemos en el más amplio sentido posible, incluyendo a la Administración de tributos internos, Aduanas y otros.

El procedimiento tributario aplicable al caso, se inicia con la Declaración de quien es responsable ante el Fisco. Una vez verificada la Declaración se emite la Orden de pago, sea ratificándola íntegramente o en su defecto consignando una nueva liquidación, que incluye a las omisiones, errores y otros. Luego de notificada la Orden de pago, se abre la posibilidad de impugnar en caso el deudor tributario no esté de acuerdo con ella.

La exigencia del pago contenida en la Orden de pago, se viabiliza a través de un proceso sumario, que el Código Tributario lo denomina "cobranza coactiva", que es un procedimiento propiamente de ejecución con las prerrogativas que la ley confiere a la Administración. Este proceso responde a la Autotutela de la Administración para llevar a cabo por sí misma el cobro de la deuda tributaria.

La autotutela es objeto de serios cuestionamientos, como veremos más adelante, al ser considerada como un privilegio que no tendría sentido en los tiempos actuales.

La ley ha contemplado otras vías que posibilitan el acceso al recurso de reclamación sin la necesidad de afianzamiento o del pago previo. Para ello se requiere de argumentos sólidos que logren convicción en la Administración, a manera de una solicitud de medida cautelar, con los requisitos que se exige en esta institución procesal.

2.- DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

2.1.- LA AUTOLIQUIDACIÓN.

Antes de tratar sobre la autoliquidación, es necesario hablar respecto a la liquidación en general. Como es sabido, la doctrina y la ley también reconocen a las liquidaciones efectuadas por la Administración y las llamadas mixtas, efectuadas por la Administración y el Contribuyente. Pero la liquidación en general, según LAGO MONTERO son "...aquellos actos administrativos que se pronuncian sobre la existencia y la cuantía de una obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible....."³⁸⁹

La autoliquidación vendría a ser un acto unilateral por medio del cual el deudor tributario pone en conocimiento de la Administración sobre la deuda tributaria que tiene con el fisco y los conceptos de los mismos. Es además, una forma de determinar la obligación tributaria, a cargo del contribuyente. La legislación peruana la denomina "declaración".³⁹⁰

³⁸⁹ LAGO MONTERO, José María; La suspensión de liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico administrativa; Ed. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 9.

³⁹⁰ El Código Tributario la denomina así en el Art. 176º al tratar sobre las infracciones relacionadas con la obligación de presentar "declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria"

El deudor tributario asume de manera preliminar que tiene obligaciones hacia el fisco, o que no las tiene. Si manifiesta tener obligaciones, está reconociendo que debe y que si no paga dentro de los plazos fijados por Ley, la Administración podrá realizar las acciones pertinentes para su cobro en la vía administrativa. Esta declaración está sujeta a verificación por parte de la Administración, por lo que no es definitiva, pudiendo inclusive dar lugar a actos que conduzcan a la expedición de una Resolución de determinación.

La presentación de la declaración a través de los formatos pre establecidos, no configura un acto administrativo, toda vez de que la simple recepción por parte de la Administración no significa aceptación, mucho menos conformidad con lo declarado. La declaración no es definitiva, está sujeta a verificación.

Esta declaración es importante, porque dará lugar a la emisión de actos administrativos que requieran del pago, con los apremios del caso, como la "ORDEN DE PAGO" en la legislación peruana³⁹¹, que como veremos más adelante goza de ejecutoriedad para que el cobro por parte de la Administración se haga de la forma más expeditiva posible.

Algunas de estas declaraciones inclusive tienen el carácter de "juradas", a pesar de que este criterio prácticamente ha sido superado por las legislaciones modernas. Al margen de ello, debe contener la información necesaria como para que tenga los efectos suficientes ante el fisco, siendo válidos los que señala LAGO MONTERO en la definición sobre la liquidación que hemos citado líneas arriba.

La declaración puede ser objeto de rectificación por parte del declarante antes de la emisión de la Orden de pago. Se da esta facultad en atención a que justamente la declaración está sujeta a verificación, por lo que al deudor tributario le conviene hacer valer sus derechos antes que se emita el valor, evitando así las consecuencias de la ejecución forzada.

Las normas no dicen nada sobre los límites del acto de declaración, vale decir si ésta debe limitarse al llenado del formato, sea manual o telemático, o es que el declarante puede manifestar cuestiones de hecho y de derecho que aclaren o hasta contradigan a los actos y a las normas que hayan dado lugar a la emisión de la Declaración, teniendo en consideración que esta es consecuencia de un deber impuesto por la ley. De darse esa posibilidad, constituiría un antecedente para hacerlo valer al momento de impugnar la Orden de pago y solicitar la suspensión de ésta sin el requisito del pago previo, dándole el mérito de una declaración "bajo protesta".

2.2.- CONCEPTO DE ORDEN DE PAGO.

A partir de la declaración del contribuyente o incumplida ésta, luego de ser verificada por la Administración, se emite una liquidación, que la legislación peruana denomina Orden de pago. En cambio, cuando la liquidación se origina en fiscalizaciones, la Administración emite una Resolución de determinación conteniendo la obligación tributaria, pudiendo también emitir resoluciones por infracciones, como multa por ejemplo.

Para los fines de la presente monografía, nos interesa únicamente el supuesto de la emisión de la Orden de pago proveniente de la autoliquidación (declaración) del deudor tributario, porque la legislación contempla otros supuestos en los cuales la emisión de este valor obedece a errores en la declaración, omisiones en el pago a cuenta, etc., incluyendo a la Orden de pago presuntiva cuando se ha omitido con presentar la Declaración de tributos con pagos sujetos a determinada periodicidad. Aunque este valor debería ser privativo de la autoliquidación y no alcanzar a "correcciones", "enmiendas" y otros que emprenda la Administración, porque de lo contrario se estaría atentando contra el derecho de defensa al modificarse la autoliquidación presentada. En tal sentido, coincidimos con Moreno De la Cruz³⁹², quien considera que la Orden de pago debe ser exclusiva para liquidaciones provenientes de Declaraciones del deudor tributario.

En lo formal es un documento que contiene un acto administrativo, por medio del cual se emplaza y se requiere al deudor tributario al pago de la deuda tributaria, ya verificada y liquidada por la Administración, como consecuencia del no pago oportuno de la obligación tributaria, con las consiguientes sanciones y recargos que hubiere.

Ingrediendo más a sus conceptos, es importante conocer la definición de IANNACONE, para quien "Las órdenes de pago son los actos de la Administración tributaria en virtud del cual se exige al deudor tributario el cumplimiento inmediato de una obligación principal, es decir, de pagar.

Son documentos de orden inmediato que se aplican cuando la deuda es certera....." ³⁹³

³⁹¹ Art. 78° del C.T.: "La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:
1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario."

³⁹² DE LA CRUZ MORENO, Lorgio; Impugnación de las órdenes de pago sin pago previo; En: Rev. Gaceta jurídica, T. 63-B, Lima, febrero 1999.

³⁹³ IANNACONE SILVA, Felipe; Comentarios al Código tributario; Ed. Grijley, Lima, 2002, pág. 318.

La Orden de pago surtirá sus efectos cuando adquiera el carácter de exigible, el cual se verificará luego de ser notificado al obligado, y no haya sido objeto de medio impugnatorio alguno. Si fuese objeto de impugnación con solicitud de suspensión, sus efectos se darán una vez que estos hayan sido resueltos.

2.3.- CONTENIDO DE LA ORDEN DE PAGO.

En lo sustancial, el documento debe indicar que existe una deuda tributaria y los conceptos de ésta³⁹⁴. En lo formal, debe contener los requisitos establecidos en las normas legales que la regulan, como el Art. 76 del Código Tributario en lo que le sea aplicable. El contenido es importante para efectos de establecer la procedencia de la cobranza coactiva y también para otorgar la suspensión de ésta.

El documento que contiene la Orden de pago es eminentemente formal, debiendo reunir una serie de requisitos. En el Código tributario peruano, se exigen los mismos requisitos que rigen a la Resolución de Determinación, que es la practicada por la Administración como consecuencia de una inspección, con excepción de los reparos, a tenor de lo dispuesto en el Art. 77 de este dispositivo legal.³⁹⁵

En el formato oficial de la Orden de pago se incluyen otros elementos, como por ejemplo la autoliquidación que la dio origen, la base legal que la sustenta, imputación de los pagos que se efectúen, y las observaciones pertinentes. Además se incluyen otros más formales, como la fecha de emisión, la numeración, entre otros.

2.4.- OBJETO DE LA ORDEN DE PAGO.

El objeto de la Orden de pago debe de situarse dentro del procedimiento administrativo, concretamente dentro de la etapa de determinación de la obligación tributaria. Cuando el obligado no cumple con declarar o no paga dentro de los plazos previstos, se expide el documento que contiene la Orden de pago y una vez notificado al deudor tributario, se cierra esta etapa, quedando expedita la cobranza coactiva si es que no se cumple con el pago que la contiene, salvo que sea impugnada o haya sido objeto de fraccionamiento a solicitud de la parte interesada. Entonces, su propósito es poner en conocimiento del deudor tributario la liquidación ya verificada por la Administración, a fin de que surta los efectos de ejecución que la ley le franquea.

2.5.- NATURALEZA JURÍDICA.

No cabe duda que la Orden de pago es un acto administrativo, por los efectos que tiene hacia el administrado, al haber sido expedida por la Administración Tributaria, a través de la cual se reconocen derechos a favor del fisco. Constituye también un valor, en razón a ese carácter que le da la ley, porque expresa una acreencia, que en caso de no ser honrada estará expedita para ser ejecutada por las vías administrativas sumarias

3.- AUTOTUTELA DE LA ADMINISTRACIÓN.

Luego de haber descrito a la Orden de pago como liquidación de la deuda tributaria, desarrollaremos el proceso de ejecución que sigue, vale decir la viabilidad de la ejecución coactiva, sustentada en la Autotutela.

3.1.- LA EJECUTORIEDAD

La facultad de que goza La Administración de hacer efectiva de manera directa los actos de cobro de la deuda tributaria, constituye un privilegio, una prerrogativa, a decir de la doctrina mayoritaria, que como tal viene siendo cuestionada, por ser incompatible con el Estado de Derecho. Los autores hablan más bien de una "mutación" de esta institución, para transformarse en "potestad de ejecutoriedad" como "instrumento protector del interés general", como refiere PONT MESTRES³⁹⁶. Pero la esencia de la facultad de la Administración continúa incólume, por más que se den nuevos matices para justificarla, por ser una necesidad.

La ejecutividad o ejecutoriedad implica que la Administración haga viable la ejecución del acto administrativo de determinación de la deuda tributaria "por sus propios medios", "sin intervención del Poder judicial", como apunta SPISSO³⁹⁷, para lo cual dota a la Administración Tributaria de facultades coercitivas y ejecutivas a través de un proceso sumarísimo de ejecución del acto. Así ocurre en la

³⁹⁴ VALDEZ COSTA, Ramón; Curso de Derecho Tributario; Ed. Desalma, Temis, Marcial Pons; Buenos Aires, Santa Fé, Madrid, 1996, pág. 357. Haciendo mención al Código Tributario Uruguayo, refiere que la determinación del acto administrativo también puede contener la inexistencia del crédito tributario. En todo caso corresponde a la particularidad de esa legislación, en tanto la esencia de la determinación es justamente establecer el adeudo.

³⁹⁵ Los requisitos contenidos en el Art. 77^o son los siguientes: 1) El deudor tributario; 2) El tributo y el período que corresponda; 3) La base imponible; 4) La tasa; 5) La cuantía del tributo y sus intereses; 6) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria y, 7^o) Los fundamentos y disposiciones que la amparen.

³⁹⁶ PONT MESTRES, Magin; Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo; En: Monografías jurídicas; La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías; Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.

³⁹⁷ SPISSO, Rodolfo R.; Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal; Ed. Depalma; Buenos Aires, 1996, pág. 80.

legislación peruana a través del Procedimiento de cobranza coactiva, a cargo de un Ejecutor coactivo, que en la práctica es un juez administrativo dotado de varias atribuciones para llevar adelante la ejecución.

La ejecutividad es una manifestación de autotutela, como refiere FUSTER ASCENCIO³⁹⁸, que es muy propio del Derecho tributario. Existen otras manifestaciones, como por ejemplo la que contienen actos declarativos, constitutivos, y otros.

3.2.- CARACTERÍSTICAS.

La autotutela³⁹⁹ se exterioriza en un acto administrativo de coerción y de ejecución, en base al ius imperium del que está investida la Administración. Mayoritariamente la doctrina la concibe como un privilegio. La discusión en todo caso se entra en los efectos que tiene.

Si luego de notificada no es satisfecha la deuda, la Orden de pago estará expedita para ser ejecutada a través de la cobranza coactiva, tal y como lo contempla el Art. 115 del Código Tributario.⁴⁰⁰ De esta manera se plasma la autotutela de la Administración. El ejercicio sumario de esta potestad, no significa que en el proceso no se reconozcan los derechos inherentes al debido procedimiento, tanto así que el Código Tributario contempla en su artículo 155º la posibilidad de recurrir en queja ante el Tribunal Fiscal, cuando en la actuación de la Administración se afecte o infrinja lo establecido en el Código. De igual modo, en el Art. 122 posibilita la apelación contra la cobranza coactiva, una vez concluida la cobranza, ante el Poder judicial.

Se aplican las mismas reglas y características inherentes al proceso sumario, su brevedad, con plazos cortos, expeditivo, sin admitir incidentes que interrumpan la ejecución.

Por otro lado, se viabiliza en un proceso de ejecución en tanto no deben ventilarse puntos que sean ajenos al pago de la deuda tributaria, por cuanto ya existe un acto cierto que ha determinado el adeudo que le confiere legitimidad. En otras palabras, el procedimiento tiene el propósito de hacer cumplir el pago contenido en la Orden de pago, cuya determinación ha quedado válida.

3.3.- JUSTIFICACIÓN.

Ahora bien, es necesario encontrar la justificación a la prerrogativa, que va de la mano con su carácter de privilegio. En primer lugar, no es el único caso de ejecutoriedad contemplado en el Derecho administrativo en general; en segundo lugar, el interés público de la recaudación fiscal, si se tiene en cuenta que los tributos son la principal fuente de ingresos de la mayoría de cajas fiscales de los países; en tercer lugar, la presunción de legitimidad que la ampara; y, finalmente, la posición de asegurar la no disposición del patrimonio, como una suerte de medida cautelar.

A pesar de los cuestionamientos que se la hacen, pesan más los fundamentos que la justifican, como la presunción de legitimidad y el interés general. A estos se suman otros muy propios del Derecho tributario, como el "principio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica", sostenido por la profesora LUCHENA MOZO⁴⁰¹.

FUSTER ASCENCIO va más allá, al decir que "... La autotutela administrativa es consustancial, desde el Antiguo Régimen hasta hoy, como una técnica de gestión administrativa de servicios públicos, cuya justificación material se encuentra en una razón de prontitud y eficacia en la gestión de esos servicios que tiene encomendada la Administración..."⁴⁰²

Esta institución viene siendo cuestionada, al igual que todos los demás privilegios del Estado. Pero estos aún no se han suprimido del todo, más bien han tomado legitimidad en la ley y en la jurisprudencia. Así, la jurisprudencia española ha reconocido la constitucionalidad de la autotutela en distintos fallos.⁴⁰³

³⁹⁸FUSTER ASCENCIO, Consuelo; El procedimiento sancionador tributario; Ed. Aranzadi, Navarra, 2001.

³⁹⁹ Los términos que se utilizan como sinónimos, son: autotutela, ejecutividad, ejecutoriedad.

⁴⁰⁰ "Artículo 115.- DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA.

La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:

.....
d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley."

⁴⁰¹ LUCHENA MOZO, Gracia María; La suspensión del procedimiento de apremio (I) (1); En: Crónica TRIBUTARIA N° 87, Madrid, 1998.

⁴⁰²Op.cit., pág. 268.

⁴⁰³ STC 79/1996, de 20 de mayo: "el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 de la CE", citado por MARCOS CORDONA, Marta; El procedimiento sancionador tributario; Ed. IUSTEL, ed. Tributación práctica 3; España, 2005. En texto similar también se pronuncia la STC 148/1993, citada por FUSTER ASCENCIO; Op. Cit.; pág. 274.

Un argumento contundente que justifica la autotutela, es el expresado por el profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, quien expone que se basa “en que el particular no puede entorpecer la acción administrativa en perjuicio de los intereses públicos”.⁴⁰⁴ Se ha constituido en una necesidad, por eso la mantienen con las aperturas del caso. De no perdurar, daría lugar a la judicialización masiva, que en los tiempos actuales se trata de evitar, propiciando otras formas de solución de conflictos.

3.4.- CONFLICTO CON LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA.

Es innegable que esta facultad o prerrogativa va a oponerse a otros derechos y principios. Inclusive contravendría derechos reconocidos por tratados internacionales vinculados al debido proceso. Aunque esta presunción no tendría mucho peso en las órdenes de pago, porque no se trata de sanciones sino de liquidaciones generalmente provenientes de autoliquidaciones, o del ejercicio de la Administración antes omisiones a la Declaración previstas por ley. La presunción de legitimidad se justifica en estos casos, por tener antecedente en la autoliquidación, y en el deber de pagar tributos.

Otros autores, como Magin Pont Mestres, prefieren hablar de potestad reglada antes que de privilegio⁴⁰⁵, al armonizarse con la Tutela judicial efectiva, en virtud a los alcances de la Constitución española.

La cobranza coactiva tiene como propósito hacer más expeditiva la percepción de las rentas adeudadas. Además, en este procedimiento se le reconoce al Administrado los derechos concernientes al debido proceso, como la doble instancia, a través de recursos de queja y también de apelación ante el Poder judicial, que actúa como revisor.

La Autotutela también se da en el ámbito privado, como la defensa posesoria. Asimismo, se dan casos de Autocomposición y formas alternativas de solución de conflictos. Todas estas alternativas tienden a evitar la judicialización de los conflictos, evitando la sobrecarga procesal de los organismos judiciales.

4.- LA SUSPENSIÓN.

La suspensión en general, constituye la excepción a la regla de la autotutela, procediendo en determinados casos previstos expresamente por Ley, sea con o sin pago previo como se da en las liquidaciones practicadas por la propia Administración como consecuencia de fiscalizaciones y sanciones. Antes la autotutela era absoluta, pero ha venido cediendo a determinados supuestos que justifican la no ejecución inmediata. El Estado cede posiciones en su privilegio ante el avance de la evolución de los derechos humanos, sobre todo de la tutela judicial efectiva.

Entonces, se ha buscado un contrapeso al privilegio de autotutela, para “equilibrar la balanza”, como refiere LAGO MONTERO⁴⁰⁶. En todo caso, el propósito sería atemperar, flexibilizar la ventaja del Estado hacia el Administrado, mas no así la supresión de la Autotutela. Por eso, lo expresado por este autor hay que entenderlo como aproximación a la igualdad de las partes.

4.1.- IMPUGNACIÓN DE LAS ÓRDENES DE PAGO

Atendiendo a los derechos de contradicción, petición y defensa, el deudor tributario puede impugnar las órdenes de pago a través del recurso de reclamación, que es parecido al recurso de reposición contemplado en la legislación española⁴⁰⁷, que en el fondo es una reconsideración. Este derecho es claro, en tanto la Orden de pago surge como hemos dicho, generalmente a partir de la autoliquidación sujeta a verificación y también por actos de la Administración ante ciertas omisiones del contribuyente.

La propia entidad es la que resuelve la reclamación, aún cuando quien emitió la Orden de pago no sea el mismo funcionario. Este aspecto va a ser importante al momento de resolver la solicitud de suspensión aunque se traten de cuestiones subjetivas.

Contra la resolución que desestima la reclamación, procede el recurso de apelación ante el Tribunal fiscal. Para acceder y lograr la suspensión se exige el pago previo u ofrecimiento de garantía como requisito de admisibilidad, lo que se expresa en el principio *solvet et repete*. Las razones que la justifican las veremos más adelante.

En los procesos civiles ordinarios normalmente se suspenden los efectos de la resolución impugnada. En los procesos administrativos no ocurre lo mismo, por imperio de la presunción de

⁴⁰⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier; La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes; En: Crónica tributaria Nº 88/1988, Instituto de Estudios Fiscales; Centro de publicaciones MEH, Madrid, pág. 9.

⁴⁰⁵ Op. Cit. Pág. 88.

⁴⁰⁶ Op. Cit., pág. 11.

⁴⁰⁷ Art. 135º del Código Tributario.- “Pueden ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de pago y la Resolución de Multa.”

legalidad. En lo que concierne a las Órdenes de pago, no procede la suspensión automática, siendo la regla el pago previo y excepcionalmente sin pago previo de acuerdo a los supuestos que la ley establece.

4.2.-NATURALEZA JURÍDICA DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN.

La doctrina mayoritaria se inclina por ubicarla dentro del contexto de las medidas cautelares. Debe entenderse su similitud como mecanismo para evitar que el patrimonio del deudor emplazado no se vea afectado con medidas de ejecución forzada, como la cobranza coactiva. ¿A qué clase de medida cautelar tendría aproximación?, creemos que a las medidas cautelares de no innovar, llamada también prohibición de innovar, en las cuales se pretende el status quo de las cosas hasta que se defina la controversia. Los requisitos que se le aplicarían son la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora, que desarrollaremos más adelante cuando tratemos sobre la suspensión sin pago previo.

En la definición de MONROY GALVEZ, podemos hallar más respuestas a la interrogante planteada, quien afirma que “La medida cautelar de no innovar es, entonces, la facultad que tiene el juez, a pedido de parte, de impedir que se modifique la situación de hecho, cuando tal acto tenga una decisiva influencia en la solución proceso y, por cierto, en su posterior ejecución.....”⁴⁰⁸ Como se puede ver en la definición, la suspensión calza dentro de los causes de esta figura procesal, protegiendo los derechos del deudor en los procesos tributarios. Al pedir que no se haga efectiva la ejecución, se está buscando la paralización del procedimiento de cobranza coactiva, impidiendo a la Administración realizar cualquier acto que altere la situación.

Las medidas cautelares también han tenido su evolución. Antes el propósito de los solicitantes era asegurar el resultado de un proceso, principalmente a través del embargo, ampliándose posteriormente a otras modalidades como la de innovar. Entonces, la función de estas se ha visto ampliada a otros criterios, como la “conservación del Orden y de la tranquilidad pública”, a decir de REIMUNDIN.⁴⁰⁹ Al mismo tiempo se la concibe como una “actividad preventiva”, en opinión de LAZZARI.⁴¹⁰ Estos argumentos justificables de la Medida cautelar, les son aplicables a la suspensión en materia tributaria, toda vez de que la presunción de legalidad contenida en sus actos administrativos, no es absoluta, es susceptible de ser contradicha vía los recursos impugnatorios. La ley abre espacios a los contribuyentes y demás obligados, propiciando así la armonía social, evitando la complicación de las controversias administrativas.

Dentro de la particularidad del procedimiento administrativo tributario, la suspensión tiene que ver con la pretensión subsidiaria del reclamante, porque está sujeta a lo que se resuelva en la pretensión principal, que cuestiona la validez o eficacia de la Orden de pago a través de un medio impugnatorio, como es el recurso de reclamación.

Otro aspecto a tener en cuenta en la suspensión es la resolución que la admite. En este caso se trata de un acto administrativo. Hablamos entonces de la medida cautelar en todo lo que le sea aplicable, así como en las razones que la justifican, así como en su carácter temporal, porque puede dejarse sin efecto si la resolución superior desestima la pretensión.

Para quien solicite la suspensión, aplicando las reglas de la medida cautelar, tiene explicación la de evitar que la ejecución de la Orden de pago traiga consigo perjuicios al deudor tributario, que después no puedan ser reparados.

Pero el otorgamiento de la suspensión depende más que todo de la potestad discrecional de la Administración, ante la cual se solicita la suspensión, tanto más si ella ha sido la que ha emitido la Orden de pago y como tal al admitir la solicitud de no pago estaría haciendo suyo el cuestionamiento al acto administrativo impugnado emitido por ella. Entonces, la legalidad de la Orden de pago impugnada entra en cuestionamiento, por diferentes hechos o circunstancias atendibles, que el deudor tributario las puede hacer valer.

5.- SUSPENSIÓN SIN PAGO PREVIO EN LOS RECURSOS DE RECLAMACIÓN.

5.1.- PRINCIPIO DE SOLVET ET REPETE.

Innegablemente que estamos ante otro privilegio de la Administración, al considerar el pago previo como requisito para la admisión de los recursos impugnatorios. Muchos autores consideran que este principio constituye un abuso y que más bien corresponde a criterios ya superados que vienen arrastrándose. El rechazo se fundamenta principalmente en la contravención justamente del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, como veremos más adelante.

El rechazo a este principio ha venido evolucionando a partir del siglo XX, como consecuencia de los cambios en la concepción del Estado, el surgimiento de doctrinas sobre Derechos humanos,

⁴⁰⁸ MONROY GALVEZ, Juan F.; Temas de Proceso civil; Ed. Studium, Lima, 1987, pág. 58.

⁴⁰⁹ REIMUNDIN, Ricardo; Derecho Procesal Civil. Doctrina-Jurisprudencia-Legislación argentina y comparada; Ed. Viracocha; Buenos Aires, pág. 362.

⁴¹⁰ LAZZARI, Eduardo Néstor; Medidas Cautelares; Ed. Librería Editora Platense SRL; La Plata, 1989, pág. 6.

que luego se plasmaron en Tratados internacionales, como la Carta de los derechos humanos de las Naciones Unidas, los Tratados regionales sobre Derechos humanos, entre otros. Al consagrarse el acceso a la justicia en su sentido más amplio, incluyendo los procesos administrativos, también se han incluido otros derechos derivados de éste, como la “gratuidad en el acceso a la justicia”, que ha sido desarrollado por la doctrina y la jurisprudencia. A medida que iba siendo rechazada la institución, la jurisprudencia asimilaba cada vez más su no aplicación en determinados casos.⁴¹¹

Respecto a su esencia, SANABRIA - comentando la doctrina italiana - manifiesta que una parte de ella se inclina por considerarla como un privilegio (Mattiolo, Qatar, Uckmar, Sacandela y Moffa), en cambio Montara la concibe como una modalidad particular de los principios de legalidad y ejecutoriedad.⁴¹²

La presunción de legalidad de las órdenes de pago es el principal sustento de esta exigencia, siendo el no pago previo un atemperante por razones excepcionales, conforme lo expresa el artículo 119 del Código Tributario, en la forma que detallaremos más adelante.

5.2.- SUSPENSIÓN SIN PAGO PREVIO EN LA ÓRDENES DE PAGO.

Surgió como consecuencia de la evolución y desarrollo del derecho a la tutela efectiva y debido también al retroceso de la autotutela de la Administración, reduciéndose cada vez más esta última, permitiendo a los deudores tributarios ejercer sus impugnaciones con cada vez menos limitaciones. Como dijimos, constituye una excepción a la regla.

A diferencia de la suspensión sin pago previo en las resoluciones de determinación, que derivan de fiscalizaciones, donde se determinan obligaciones tributarias como consecuencia de incumplimientos ante el Fisco, en las órdenes de pago la obligación tributaria ya ha sido determinada por actos del Administrado, a través de sus declaraciones juradas, por lo que la presunción de legalidad es mucho mayor en estos últimos valores.

La justificación de esta excepción se encuentra en compatibilizarla con la tutela judicial efectiva, tal como refieren autores como CHECA GONZALEZ, quien afirma: “Pese al carácter de principio general del actuar administrativo que tiene la prerrogativa de ejecutoriedad, acogida en el ámbito tributario a tenor de lo previsto en los artículos 8, 126 y 129 de la LGT, el instituto de la suspensión opera como mecanismo corrector de dicha prerrogativa...”⁴¹³

Distinta es la percepción de SPISSO, quien considera que la suspensión “constituye un significativo instrumento en orden a posibilitar el derecho a la tutela judicial efectiva.”⁴¹⁴. De esta manera concibe a la suspensión como una forma de acceder a la justicia, administrativa en este caso. Este concepto difiere de aquellos que lo consideran como atemperante o atenuante de la autotutela de la Administración.

Queda entonces la reflexión si es que nos encontramos ante un derecho, un beneficio, un mecanismo atemperador o una forma de acceder a la tutela jurisdiccional. Consideramos que es un instrumento procesal que contempla la ley para hacer viable el derecho del deudor tributario como acceso a la tutela jurisdiccional, administrativa en este caso. Como este existen otros instrumentos, vr. gr. la reclamación misma, el afianzamiento, en los casos que proceda, entre otros.

5.3.- PRINCIPIOS Y DERECHOS EN CONFLICTO.

Innegablemente que aparecen derechos que se contraponen. De una parte el principio *solvet et repetet* para proteger y resguardar los intereses del fisco y por otro lado el derecho a la tutela procesal efectiva que tiene el deudor tributario.⁴¹⁵ SPISSO, al igual que FONROUGE, no están de acuerdo con este principio. Es por eso que las legislaciones se esmeran en buscar el contrapeso necesario que armonice los intereses del fisco y los del deudor tributario, con procesos que conduzcan a la mayor igualdad posible.

⁴¹¹ SPISSO enumera distintos fallos de la Corte federal y provinciales de Argentina, en las cuales no se aplicó el principio, argumentando “agravio de imposible o tardía reparación ulterior” o “manifiesta inexistencia de deuda exigible”; Op. Cit., pág. 94. CHECA GONZALEZ hace lo mismo al citar resoluciones de Tribunales económico administrativos, que concedieron la suspensión sin prestación de garantías “incluso en presencia de actos tributarios líquidos”; Op.cit., pág. 56.

⁴¹² SANABRIA, ORTIZ, Rubén O.; Derecho Tributario e ilícitos tributarios; Ed. Gráfica Horizonte, Lima, 1999, p-ag. 309.

⁴¹³CHECA GONZÁLEZ, Clemente; Revisión en vía administrativa: Recurso de Reposición y Reclamaciones Económico-Administrativas; Ed. Thomson Aranzadi; Navarra, 2005, pág. 32.

⁴¹⁴ Op. Cit., pág. 82.

⁴¹⁵ La terminología varía en las legislaciones, conocida como debido proceso en Latinoamérica por influencia de la doctrina norteamericana. En Europa se la denomina tutela jurisdiccional efectiva. El Código procesal constitucional peruano ha introducido el término tutela procesal efectiva, para aplicar a todos los procedimientos.

Se ha interpretado que el principio *solvet et repete* es inconstitucional, por contravenir tratados internacionales, como el Art. 8º del Pacto de San José de Costa Rica, sobre Derechos humanos, de 22 de noviembre de 1969⁴¹⁶, el mismo que tiene rango de ley en la legislación peruana.

Este artículo 8º que ha sido concebido mas que nada para procesos penales, en los cuales la libertad de las personas está en cuestión, dado su carácter sancionador. Sin embargo, la jurisprudencia y la doctrina han venido ampliando su sentido hacia otros derechos. Si bien es cierto que este artículo se refiere también a la jurisdicción administrativa fiscal, la amplitud con que está redactada el derecho de acceder a las distintas jurisdicciones ha hecho que se sostenga que ese acceso no tenga límites. La libertad y derechos no son absolutos, de lo contrario no se aplicarían las tasas y gastos judiciales en los procesos civiles.

La jurisprudencia constitucional peruana ya se ha pronunciado sobre la inaplicación de este principio en uno que otro caso, vinculado sobre todo al Impuesto Mínimo a la Renta, como en la sentencia del Tribunal constitucional recaída en el Exp. 646-96-AA/TC, seguido por Fábrica de tejidos e hilados Santa Clara S.A. sobre Acción de amparo, donde el Tribunal en sus fundamentos 3º y 4º considera que se restringe el acceso a la tutela jurisdiccional⁴¹⁷. La empresa demandante sustentó su imposibilidad de cumplir con el pago previo, en tanto no tenía utilidades y más bien pérdidas en sus estados financieros, lo que según el Tribunal restringía su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. Al margen de esos argumentos, la importancia de la sentencia recae en contradecir al principio *solvet et repete* para este caso concreto. Este criterio ha sido reiterado en posteriores sentencias del Tribunal Constitucional, como la N° 680-1996-AA/TC, de 29-10-96, seguida por Textil del Pacífico S.A.

El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente 1409-2002-AA/TC, consagró la legalidad del Art. 136 del Código Tributario, al desestimar una demanda de amparo que buscaba la inaplicación de este artículo y lograr la admisión del recurso impugnativo sin necesidad del pago previo. El tribunal entendió que no se había violado derecho constitucional alguno.

Otra ejecutoria, la 03741-2004-AA/TC, reprimió al principio *solvet et repete*, por establecer una “tasa por impugnación” y otra “por recepción de documentos”, que habían sido establecidos por la Municipalidad demandada, como requisitos para la admisión de recursos impugnatorios, considerando además que se impugnaba una resolución de multa. El criterio del tribunal se basó en los derechos defensa y de recurrir, que no pueden ser condicionados al impugnar actos de sanciones. En tal sentido, esta ejecutoria guarda coherencia con lo dispuesto por el Código Tributario, en cuanto a las reclamaciones contra Resoluciones de Determinación y de Multa, en las cuales no se exige el pago previo para la admisión de estos recursos.

En reciente Ejecutoria, recaída en el Expediente N° 42422-2006-PA/TC-piura, DE FECHA 19 DE ENERO DE 2007, EL Tribunal Constitucional se ha pronunciado declarando infundada la demanda, en un proceso de amparo, en el cual se pretendía la suspensión de la cobranza coactiva iniciada contra una Orden de pago. En sus fundamentos, el Tribunal separa los supuestos de exigencia del pago previo para impugnar resoluciones de índole tributaria, respecto de otros derechos que se exigen para admitir a trámite el recurso.⁴¹⁸ Luego, esta Ejecutoria diferencia los orígenes de la Orden de pago con relación a otros valores emitidos por la Administración, dejando en claro implícitamente que el requisito del pago previo para impugnar órdenes de pago está dotado de legalidad.⁴¹⁹

⁴¹⁶ “Art. 8.- Garantías judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

⁴¹⁷ “Que, de otro lado, es de advertirse que la no satisfacción del principio *solvet et repete*, previsto en el segundo párrafo del artículo 129º del decreto legislativo 773º, en virtud del cual se condiciona el agotamiento de la vía previa al pago del íntegro de la deuda tributaria; no puede considerarse como omisión del agotamiento de ésta que el artículo 27º de la ley 23506 exige, pues ello hubiere comportado que la finalidad que se persigue con el proceso de Amparo quede desvirtuada, ya que el presunto acto lesivo se habría consumado, pues el objeto de la interposición de este remedio constitucional, constituye, precisamente, el de evitar que se haga efectivo el cobro del impuesto previsto en la orden de pago referida. Que, adicionalmente, la exigencia dispuesta por el referido artículo 129º del decreto legislativo 773º del pago del tributo que se considera lesivo, como condición al reclamo de éste, constituye una desproporcionada restricción del derecho a la tutela jurisdiccional, en sede administrativa, conforme lo reconoce el artículo 139º, inciso 3º de la Constitución, pues vulnera el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal, según se desprende de los artículos 8º, numeral 1º, y 25º del Pacto de San José de Costa Rica....” Exp. 646-96-AA/TC.

⁴¹⁸ Haciendo referencia a la Sentencia recaída en el Exp. 03741-2001-AA/TC, comentada en el párrafo precedente.

⁴¹⁹ Estos conceptos se ven expresados en los siguientes párrafos de la mencionada sentencia 4242-2006-PA/TC:

Entonces, entra en discusión la prevalencia de derechos constitucionales, como la tutela procesal efectiva frente al privilegio de la autotutela y el *solvet et repete*. La aplicación de las reglas de la medida cautelar atemperan o diluyen ese conflicto.

Legislaciones europeas como la alemana, inglesa, entre otras, no la consideran. En Latinoamérica es conocida la experiencia uruguaya, donde por una acción de inconstitucionalidad, este principio fue desterrado, no exigiéndose el pago previo para la impugnación.⁴²⁰

ARGUMENTOS A FAVOR DE SU VIGENCIA.

Las razones que justifican el principio *solvet et repete*, son las mismas que los de la autotutela, y que hemos desarrollado líneas más arriba. Pero en lo específico, las que justifican fundamentalmente las que sustentan a la medida cautelar, cual es el asegurar el éxito de un proceso, evitando que el deudor disponga de su patrimonio, como sostienen uniformemente la doctrina y la legislación comparada. Además, de estos, podemos añadir otros como el argumento del interés público para asegurar la caja fiscal, evitar disposición de patrimonios, asegurar éxito del cobro. Asegurar la caja fiscal ha sido una constante, por ejemplo SPISSO al comentar los fallos de la Corte federal argentina, sostiene que la jurisprudencia argentina la justificó "por consideraciones relativas a la protección de la percepción de la renta".⁴²¹

En los procesos administrativos siempre prevalecen los privilegios de la Administración, como el de legalidad de los actos jurídicos, siendo el *solvet et repete* por razones del interés público, sobre todo en países sub desarrollados como el nuestro, donde la recaudación tributaria es la primera fuente de ingresos.

La presunción de legalidad respalda este principio, en tanto que al originarse la Orden de pago en una declaración del deudor tributario, éste ha reconocido su obligación y como tal adquiere mayor validez y certeza, tanto más si tomamos en cuenta que este supuesto se da cuando el deudor incumple con el pago dentro del período voluntario y que tampoco lo ha hecho antes de la emisión del valor. De esta forma encuentra similitud con el reconocimiento de obligación en materia civil. Con mucha razón SANABRIA refiere que "En una declaración jurada, el declarante es responsable por lo que declaró."⁴²² Las dudas y contradicciones sobre el monto expresado en el valor es menos probable que sea rebatido o cuestionado.

En los casos en que la Administración emite la Orden de pago, su justificación se encuentra en la inobservación del deber impuesto por la Ley, siendo razonable la emisión del valor, porque el incumplimiento es argumento suficientemente válido para sustentar la presunción de legalidad.

ARGUMENTOS QUE RECHAZAN SU APLICACIÓN.

Es indudable que el principal fundamento para rechazar el *solvet et repete* es su inconstitucionalidad, por contravenir el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, tal como señaláramos en líneas arriba. Pero, la inconstitucionalidad ha sido vista desde distintos ángulos, como el derecho de defensa, de igualdad, gratuidad, entre otros, así como el expresado por SPISSO, para quien "El 'solvet et repete' es inconstitucional, aunque no configure agravio a los derechos de igualdad y de defensa en juicio, al vulnerar el principio de razonabilidad de las leyes (art. 28 de la C.N.), al no existir adecuación entre el medio empleado por la norma y la finalidad que persigue...."⁴²³

Existen otros argumentos dispersos que obedecen más que todo a criterios subjetivos que tendrían que evaluarse en cada caso concreto, como el empobrecimiento del contribuyente, devoluciones tardías, abusos, etc.

"10.Este Tribunal entiende que este tratamiento excepcional se justifica en que las Resoluciones de Determinación son producto del cálculo de deuda exigible por parte de la Administración Tributaria, mientras que las Órdenes de pago –conforme a lo establecido por el artículo 78º del TUO del Código tributario- se emiten en el caso de tributos que han sido autoliquidados por el contribuyente, entre otros. Por tanto, teniendo en cuenta que en este último caso el contribuyente ha reconocido cuál es el monto del tributo que debe pagar, se establecen mayores exigencias para que pueda ser suspendido el procedimiento de ejecución coactivo iniciado para el cobro de las Órdenes de Pago."

"22. De este modo se advierte que el supuesto previsto en la regla sustancial B de la STC 3741-2004-AA/TC es, a todas luces, distinto al de la impugnación de una orden de pago, donde la existencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78 del Código Tributario.5

Más aún, este requisito previo a la impugnación tampoco se origina necesariamente en un acto de la propia Administración pública, sino, antes bien, en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza, la cual puede originarse, por ejemplo, cuando media lo declarado por el propio contribuyente (autoliquidación),....."

⁴²⁰ PEIRANO FACIO, Juan Carlos; WHITELAW A., James; Protección constitucional de los contribuyentes en Uruguay; En: Protección constitucional de los contribuyentes; Ed. Marcial Pons, ed. Universidad católica argentina; Dir. Rubén Asorey, Madrid Barcelona, 2000., p. 100.

⁴²¹ Op. cit., pág. 92.

⁴²² Op. Cit., pág. 200.

⁴²³ Opc. Cit., pág. 93.

Muy vinculadas a la tutela jurisdiccional efectiva, están la presunción de inocencia y el derecho de defensa, aun cuando la determinación no provenga de una Resolución de determinación sino de una orden de pago, por el hecho de que esta última puede diferir de la declaración del deudor, luego de haber sido verificada ésta. Entonces, siguiendo la secuencia lógica de todo procedimiento, previamente debe darse la oportunidad al afectado para que haga valer sus descargos antes de emitir el valor.

El rechazo a este precepto podría tener sentido en aquellos casos en los que la Orden de pago no corresponde a la declaración originariamente presentada por el deudor, por aparecer otros conceptos incluidos por la Administración. Por ejemplo constatar que el monto de la obligación es mayor a lo declarado, que la obligación corresponda a otro período, los intereses hayan sido mal calculados, entre otros. El deudor podría estar en desacuerdo y al no haber sido notificado para emitirse la liquidación, lógicamente que tendría todo el derecho a poner en duda la presunción de legalidad del valor emitido.

Algo similar podría ocurrir en aquellos casos en que las Órdenes de pago son emitidas directamente por la Administración, sin tener de antecedente a la Declaración del deudor tributario, por ejemplo cuando se trata de incumplimiento en la declaración y pago de impuestos de periodicidad anual o mensual. Sin embargo, consideramos que en estos supuestos la Administración actúa así en razón a la omisión del obligado de emitir la declaración, o haberla hecho de manera parcial, defectuosa o incompleta, según corresponda.

En todo caso, los criterios subjetivos también pueden incidir en el accionar de los operadores del Derecho al tratar sobre la suspensión de Órdenes de pago sin el pago previo, sobre todo si es que la decisión va a dar lugar a precedentes de magnitud. Pueden tomar en cuenta por ejemplo la naturaleza del tributo, la incidencia económica del mismo, el impacto final y otros, la condición del contribuyente, número de casos similares, etc.

5.4.- PRESUPUESTOS PARA ACCEDER A LA SUSPENSIÓN SIN PAGO PREVIO.

La legislación comparada varía en el tratamiento, dándose inclusive casos en que se admite la suspensión de oficio como consecuencia de la nulidad absoluta del acto.⁴²⁴ En todo caso dependen de la concepción que se le haya dado, sea reglada o discrecional. El Código tributario en su Art. 119 ha optado por los requisitos inherentes a la medida cautelar, siendo ponderables los argumentos que invoquen los deudores tributarios. Tratándose de órdenes de pago, el código contempla el pago previo en su artículo 136⁴²⁵, con la excepción contenida en el numeral 3 del Art. 119.⁴²⁶

Los requisitos de la suspensión sin pago previo, también tuvieron su desarrollo, teniendo papel preponderante la contribución de la doctrina y de la jurisprudencia, como ocurrió en el caso español. Antes se imponía la regla de la autotutela en el procedimiento administrativo, al decretar la ejecutividad del acto que determina la deuda tributaria, tanto en la resolución de determinación, como en la orden de pago.

Concordante con la doctrina, el Código posibilita la suspensión de la Resolución de determinación sin pago previo, si se solicita dentro del plazo de ley. Asimismo, restringe el derecho a interponer reclamaciones sin el requisito del pago previo y consiguientemente sin la calidad de automática, únicamente para las reclamaciones y apelaciones que se interpongan contra resoluciones de determinación y de multa, mas no así para las Órdenes de pago, a las que exige acreditar las “razones atendibles” que la amparen, es decir “las circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente”.

Si se concibe la asimilación con la Medida cautelar, el requisito de verosimilitud del derecho invocado (fomus, bonus iuris) importa que el interesado deba de acreditar los errores de hecho y de derecho respecto a la Orden de pago. La legislación española por ejemplo, asimila al error de manera general en cuanto al recurso de reposición, al comprender en el numeral 3 del Art. 224 de la Ley General Tributaria a los errores aritmético, material o de hecho. Claro está que al referirse al recurso de reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo es restringida, circunscribiéndola incluso a

⁴²⁴ SPISSO hace mención al Art. 12º de la ley argentina 19.549, que contempla los siguientes: por razones de interés público, para evitar perjuicio grave al interesado, y cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta. Agrega el autor los requisitos contenidos en el Código procesal civil y comercial de ese país, en lo concerniente a la medidas cautelares. Op. Cit. pág. 83.

⁴²⁵ El segundo párrafo del Art. 136º del Código Tributario dice: “Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 inciso a) del Artículo 119.”

⁴²⁶ “Artículo 119.- SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA. 3. Excepcionalmente, tratándose de órdenes de Pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el Artículo 115.”

los supuestos de “error aritmético” y por “perjuicios de difícil o imposible reparación”, según el Art. 233 de su Ley General Tributaria, priorizando de esta manera al requisito de *periculum in mora*.

Con respecto al *fomus bonus iuris*, MONROY GALVEZ explica sus alcances, al decir: “Si para la decisión definitiva (sentencia) es menester lograr que el juez tenga la certeza de la pretensión, para la medida cautelar solo es necesario persuadirlo que el derecho (pretensión principal), respecto del cual se pide cautela, es verosímil...”⁴²⁷ Siguiendo lo expresado por este autor, a diferencia de la Medida cautelar que rige en otros procesos, la suspensión en materia tributaria tendría mayor dificultad para asimilar el *fomus bonus iuris*, porque el acto administrativo que ha generado la posición de ejecutar es una Orden de pago dotada de presunción de legalidad, aunque no de certeza. En cambio, en los procesos comunes y ordinarios, el juez generalmente no se ha pronunciado en definitiva sobre la controversia, lo que sí ocurre con el funcionario de la Administración que emitió el valor objeto de cobro.

Finalmente, en cuanto al *fomus bonus iuris*, el jurista SPISSO considera además dos requisitos: “1) la apariencia del buen derecho en la posición del recurrente, y 2) una falta de contestación sería de la Administración que destruya aquella apariencia...”⁴²⁸. El último de estos requisitos es de índole eminentemente procesal, porque tiene que ver con la carencia de argumentos sólidos en el acto administrativo impugnado, muy aproximado a la figura de la sentencia o resolución inmotivada, que indudablemente afecta al debido proceso.

Creemos que la solicitud de suspensión debe estar respaldada por elementos probatorios que generen convicción en la Administración, para poder ser eximido del pago previo. Claro está que si la causal fuera de puro derecho, no será tan exigible su probanza, al igual que cuando las pruebas se hallan en poder de la Administración. Aún así, es conveniente hacer referencia o mención a los hechos y a las normas que respalden los argumentos.

El Código Tributario peruano aplica el principio de integridad del pago para algunos casos de impugnación.⁴²⁹ En el párrafo segundo del Art. 136 del Código Tributario que hemos citado en líneas precedentes, se hace mención al pago previo de la totalidad de la deuda tributaria que se impugna. Este principio es importante, toda vez de que para efectos de solicitar que se le exima del pago previo, los argumentos deben referirse a la totalidad de la deuda, entendiéndola a esta como una unidad. Distinta sería la situación si la deuda correspondiese a diferentes órdenes de pago.

El error como requisito también tuvo su evolución a partir de la jurisprudencia, tal como lo expresa CHECA FERNÁNDEZ al afirmar que “en una primera etapa, se entendió que el error de hecho era únicamente aquel de carácter aritmético, numérico o accidental, más tarde se amplió también a todos aquellos que se manifestaran con independencia de cualquier interpretación o criterio humano e, incluso, a ciertos errores de procedimiento y, más modernamente, a determinados errores informáticos, llegándose a en nuestros días a la aceptación del error de hecho como sinónimo de error en los elementos de hecho, conocido por la doctrina alemana con el término “tatbestand”.”⁴³⁰

CHECA GONZALEZ, describe los márgenes que comprenden los errores, indicando que “...son los que versan sobre realidades, ostensibles, manifiestas, meridianas, indiscutibles e independientes de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas...”⁴³¹

A este requisito se sumaron otros, como la nulidad de pleno derecho, expuesta por CHECA GONZALEZ⁴³², el interés público y perjuicio, que según MAGIN PONT ya habían sido recogidas por el TC en resoluciones de 1991.⁴³³ Este proceso evolutivo concluyó con la dación de la Ley General Tributaria, que acogió algunas de estas propuestas, así como con la expedición de su Norma de desarrollo (citar).

Las medidas cautelares civiles del Fuero común se conceden generalmente antes del fallo, por lo que los jueces pueden adelantar opinión en el incidente. Eso no ocurre con la suspensión sin pago previo en la vía administrativa, que es concedida luego de emitida la Orden de pago y presentado el recurso de reclamación, lo que pone en situación defensiva al funcionario que emitió el

⁴²⁷ Opc. Cit., pág. 26.

⁴²⁸ Op.cit., pág. 90.

⁴²⁹ Así se desprende del segundo párrafo del citado numeral 3 del Art. 119, y que a la letra dice: “Para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.”

⁴³⁰ Op. cit., págs. 62-63.

⁴³¹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente; Revisión en vía administrativa: Recurso de Reposición y Reclamaciones Económico-Administrativas; Ed. Thomson Aranzadi; Navarra, 2005, pág. 32.

⁴³² Op .cit., pág. 66.

⁴³³ Op. cit., pág. 98.

valor impugnado, quien lógicamente defenderá la legalidad del acto y será más bien proclive a desestimar la solicitud de suspensión.

La jurisprudencia del Tribunal fiscal no ha sido basta en relación a los requisitos para acceder a la suspensión sin pago previo, contenido en el Art. 119º del Código tributario, no existiendo una doctrina jurisprudencial uniforme en ese sentido. La posibilidad que otorga el Art. 119º es sumamente amplia, pudiendo otorgarse la suspensión tanto por razones sustantivas como por razones procedimentales, que pueden ir inclusive de lo justo a lo injusto, de lo veraz a lo contradictorio. No existiendo un parámetro concreto. La discrecionalidad puede dar lugar a abusos, discriminaciones, etc.

En algunos casos, el Tribunal fiscal optó por desviar la atención al pronunciarse sobre otros aspectos procesales, como considerar que debió emitirse una Resolución de determinación antes que una Orden de pago. Así ocurre en las resoluciones 785-4, 249-2-96, y 698-4-97, mencionadas por MORÁN MACEDO.⁴³⁴

En la jurisprudencia del Tribunal fiscal podemos encontrar algunos supuestos de “razones atendibles” que pueden dar lugar a la suspensión de la cobranza sin pago previo para efectos de recursos de reclamación de acuerdo al Art. 119º del Código Tributario. Así, MORENO DE LA CRUZ consigna algunos de ellos, como la 1028-01-96 que expresa “cuando exista discrepancia en la interpretación de la norma a aplicar”; las resoluciones 660-01-96, 941-01-96, y 891-02-97, que hablan de los argumentos “inafectación” y “exoneración” expuestos por el contribuyente; la 829-2-97, referida la “duplicidad de valores”; y, la 867-1-97, que considera el argumento de la “rectificación anterior a la emisión” efectuada por el contribuyente.⁴³⁵ En el mismo sentido de la “rectificación” aparece en la resolución 206-4-2001.⁴³⁶ En la primera de las resoluciones consignadas por el autor, podemos notar que la causal por la cual se concedió la suspensión correspondía a un error de derecho; en cambio en las otras los errores esgrimidos son de hecho, que inclusive nos remiten a supuestos igualmente reconocidos por las normas civiles, como por ejemplo el doble pago.

Merecen atención aparte las resoluciones que acogieron el argumento de haber rectificado la Declaración antes de emitirse la Orden de pago, la cual no habría sido tomada en cuenta por la Administración. Indudablemente que en estos casos al omitir resolver una petición no se habría observado el debido procedimiento, deviniendo luego en error perjudicando al deudor. Lógicamente que casos como estos ameritan ser amparados la por la evidente omisión, pero siempre evaluando la magnitud del posible perjuicio, su importancia y obre todo la incidencia que tenga respecto de la deuda tributaria. La concesión de la suspensión no podría ser automática, si se tiene en cuenta que las rectificaciones muchas veces son simples y formales, que no varían la esencia del valor impugnado.

El mencionado autor también cita a la resolución 0116-03-98, en la cual el Tribunal fiscal dispuso la admisión de la reclamación, en razón de que se encuentra en trámite una Acción de amparo que versa sobre el mismo tributo (Impuesto mínimo a la renta), mismo ejercicio, pero de diferente período.⁴³⁷ Innegablemente que en este caso no podrían existir “razones atendibles”, dado que se trata de un proceso distinto y todavía en trámite. Quizás el Tribunal se dejó llevar por la existencia de la sentencia del Tribunal constitucional a que hicimos referencia anteriormente. Pero ello tampoco se se justificaba, en razón a que el TC había aclarado que para ser amparadas pretensiones relacionadas con este impuesto, los demandantes debían probar su estado de “pérdida”.

En otras resoluciones, los interesados invocaron la existencia de una Acción de amparo sobre el referido impuesto, rechazando el Tribunal fiscal a estos argumentos. La resolución N° 1345-3-2000 de 20-12-2000 es la mayor prueba de ello.

Ante la ausencia de jurisprudencia uniforme, la doctrina nacional plantea considerar a otros supuestos. Al respecto CASTRO KAHN, ensaya algunos casos, como por ejemplo que la deuda ya se haya pagado, si ésta ha prescrito o el sujeto se encuentre inafecto.⁴³⁸

El Tribunal Fiscal también ha venido dando criterios en los casos de denegatoria de suspensión de la Orden de pago, aclarando que el fraccionamiento concedido por la Administración, no enerva que para la interposición del recurso de reclamación tenga que abonar la integridad del adeudo, como refiere la resolución 0387-1-97 de 14 de marzo de 1997.⁴³⁹

⁴³⁴ MORÁN MACEDO, María Rosa; Orden de pago Vs. Resolución de determinación; En columna Semanal de Análisis tributario, Diario Expreso, Lima, lunes 15-12-1997, pág. 10.

⁴³⁵ Op.cit., págs. 63-64.

⁴³⁶ En: Jurisprudencia tributaria de observancia obligatoria. Tributos internos; Vol. III; Ed. Biblioteca AELE, Lima, 2003.

⁴³⁷ Ibid dem.

⁴³⁸ CASTRO KAHN, Fernando; El procedimiento tributario de reclamación; En: Diario Gestión, jueves 03-09-98, pág. 8.

⁴³⁹ En: Revista de Jurisprudencia Fiscal del Tribunal fiscal, edición oficial; Ed. Normas legales, Trujillo, 1999, pág. 206.

Una resolución, la N° 07817-5-2004 de 15-10-04, exige pruebas para acceder a la suspensión, al señalar: "No se evidencia que se encuentra eximido del pago del impuesto que alega.". Es lógico el razonamiento, porque no basta el dicho del deudor tributario, el funcionario que conceda la apelación tiene que valorar lo actuado en el expediente administrativo.

En otros, ante la alegación de los contribuyentes en el sentido de que la Orden de pago se sustentaba en un tributo inconstitucional, a pesar de no haber sido declarado como tal por el Congreso ni por el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal simplemente rechazó el pedido por no contar con facultades para ejercitar el control difuso. Así ha ocurrido por ejemplo en la resolución N° 09269-3-2004 del 25-11-2004. En otra resolución, N° 07138-4-2002, de 11 de diciembre de 2002, el Tribunal Fiscal rechazó el argumento de que el pago previo era contrario al Art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica.

Como puede verse, la jurisprudencia peruana se limita a admitir diversos supuestos que considera "atendibles", pero que en otros parecidos los rechaza. No hay uniformidad en las ejecutorias.

"Dentro de las "razones atendibles" que menciona el Código Tributario, podemos considerar a otros supuestos que la Jurisprudencia todavía no los ha visto en la casuística. Por ejemplo, cuando se invocan hechos nuevos. En materia de impugnaciones en general, se reconoce a esta figura para admitir pruebas en la siguiente instancia. En materia tributaria, ante la presunción de legalidad e imposición del deber de declarar, la exposición de nuevos hechos podría ser un argumento importante para ser tomado en cuenta al resolver la solicitud de suspensión sin pago previo.

Lamentablemente el criterio de *números apertus* que ha optado el Art. 119 del Código Tributario, puede desembocar en excesos y también abusos. Cuando las causales de otorgamiento de suspensión no están determinadas taxativamente, la arbitrariedad siempre será una amenaza, así como la excesiva discrecionalidad. La tarea de los tribunales administrativos deberá cubrir esos riesgos a través de ejecutorias uniformes que marquen criterios por los menos aproximados.

Cabe señalar finalmente, que la suspensión sin pago previo es una opción, la presentación de la solicitud es voluntaria y a cargo del deudor tributario sobre quien se giró la Orden de pago. Por lo tanto, al ser una opción también es renunciable, admitiendo el pago previo aportando las garantías correspondientes, ingresando así a la suspensión automática.

No hemos encontrado Jurisprudencia que trate sobre el requisito del peligro en la demora. Quizás el Tribunal Administrativo haya preferido desarrollar la verosimilitud del derecho invocado. Aunque debe tenerse en cuenta que ambos requisitos deben confluir conjuntamente para acceder a la suspensión sin pago previo.

5.5.- EFECTOS DE LA SUSPENSIÓN

Al concederse la suspensión, se interrumpen los actos conducentes a la cobranza coactiva, que es el paso siguiente ante la resistencia a cumplir con el pago, así como cualquier acto que importe la ejecución de la Orden de pago. La deuda tributaria no se extingue, sino simplemente se suspenden sus efectos hasta que sea resuelto el recurso impugnatorio. Es por eso que los intereses continúan computándose respecto de la obligación tributaria. Entonces se trata de la interrupción del procedimiento tributario conducente al cobro de la deuda tributaria, cobranza coactiva, quedando en suspenso el carácter exigible de la Orden de pago.

6.- CONCLUSIONES.

1.- Para acceder al recurso de reclamación contra Órdenes de pago, sin el requisito del pago previo de la deuda tributaria contenida en este valor, se requiere acreditar la concurrencia de los requisitos de veracidad del derecho invocado y peligro en la demora, exigidos en las solicitudes de Medida cautelar.

2.- El otorgamiento de la suspensión sin el requisito del pago previo, depende del criterio discrecional de la Administración para estos casos, de acuerdo a los argumentos y pruebas que aporte el solicitante, en tanto la norma no establece de manera taxativa las causales por las que se pueden solicitar.

3.- La jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ha desarrollado algunos supuestos, sobre todo referidos a errores de derecho invocados por el Administrado.

4.- Corresponde a la Jurisprudencia establecer pautas mínimas para que la discrecionalidad de la Administración no conlleve a excesos de arbitrariedad o de benevolencia hacia los deudores tributarios.

5.- Si bien el precepto *solvet et repetet* viene siendo rechazado por la doctrina y los Tratados Internacionales, su vigencia es permisible en muchos países, sobre todo subdesarrollados.

CAPÍTULO VI : El Procedimiento No Contencioso Tributario (Ricardo Ochoa)

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTOS NO CONTENCIOSOS

Definición de procedimiento no contencioso. Tratamiento según la doctrina

Dentro del Derecho Procesal Tributario, no todos los procedimientos se inician a partir de la impugnación por parte del deudor tributario de los actos de la Administración. Existen procedimientos en los cuales no hay contención, es decir el deudor tributario no cuestiona la actuación de la Administración, sino que solicita a la Administración pronunciarse sobre un determinado asunto, lo que obliga a la Administración a responder dicha solicitud mediante un acto administrativo dentro de un determinado plazo. Los procedimientos sin contención persiguen que el deudor tributario exija el reconocimiento como puede ser el caso de solicitar la devolución de un pago indebido, o la confirmación de un derecho, como es el solicitar un fraccionamiento de la deuda tributaria.

Como bien señala VILLEGAS⁴⁴⁰ *“El Derecho Tributario Procesal está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares ya sea en relación con la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma arbitraria o no en que el fisco desea efectivizarla, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco.”*

Como puede apreciarse, la definición de Villegas únicamente considera como procedimiento no contencioso a la devolución de pagos indebidos, no obstante ello de manera alguna restringe la naturaleza no contenciosa de otros procedimientos distintos al antes mencionado.

Ello por cuanto los procedimientos no contenciosos recogen en esencia la definición del procedimiento administrativo definido como aquél por el que se dan una serie de pasos para conseguir el pronunciamiento de la Administración a través de un acto administrativo.

El procedimiento no contencioso en términos generales tiene su origen en el derecho de petición, el cual conforme a la doctrina liberal constituye un derecho cívico cuya finalidad es proteger los demás derechos frente a la acción del Estado, instituido para garantizar el ejercicio de tales derechos por los ciudadanos sin más límites que su igual libertad formal ante la ley. Este derecho es por tanto de vieja raigambre y ha sido consagrado incluso, en diversos textos constitucionales.

RUBIO⁴⁴¹ define la petición como *“el derecho de recurrir ante las autoridades para solicitar algo que ellos podrán otorgarnos legalmente pero a los que no tenemos derecho cierto y activo; en este último*

⁴⁴⁰ VILLEGAS, Héctor: “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Buenos Aires: Depalma 1987, página 355.
⁴⁴¹ RUBIO CORREA, Marcial: “Estudio de la Constitución política de 1993”, Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica 1999, Tomo 1, página 404.

caso, formularemos un pedido que no es sino la actualización de nuestro derecho. Si no se nos concede, abriremos un procedimiento administrativo o uno judicial.”

VIDAL⁴⁴² señala que *“el derecho de petición es la facultad de dirigirse a las autoridades de cualquiera de las tres ramas del poder público.”*

El derecho de petición se divide en derecho de petición de interés general y derecho de petición de interés particular. Sin embargo debe distinguirse entre el derecho de petición de interés general o particular y los derechos con nombre propio que se ventilan ante las autoridades administrativas.

Sobre el particular, indica VIDAL⁴⁴³; *“Pero una cuestión es dar respuesta dentro de derecho de petición (en cuya responsabilidad de planteamiento y contestación consiste ese derecho), y otra definir sobre los intereses legítimos o derechos subjetivos que deban ser presentados ante la Administración para su resolución. Una cosa es solicitar la importación de toros para mejorar la calidad de las corridas (derecho de petición por ejemplo) y otra solicitar una concesión de agua para regar un predio cercano a la fuente.”*

La solicitud no contenciosa puede versar sobre un derecho reconocido por la legislación y cuyo ejercicio queda supeditado al accionar del interesado, como es el caso de la devolución de pagos indebidos o en exceso. En otros casos, la solicitud es más bien el cumplimiento de un deber previsto en la legislación, pudiendo tener carácter constitutivo para acceder a un derecho, verbigracia, la inscripción en un determinado registro como requisito para gozar de beneficios tributarios, o carácter declarativo, según lo regulado en las respectivas disposiciones legales.

Debe tenerse en cuenta que si bien el procedimiento no contencioso se origina en una petición, si la respuesta de la Administración fuere negativa a lo solicitado, el administrado puede contradecir lo resuelto por aquella, iniciando así un procedimiento administrativo contencioso.

De lo expuesto en los párrafos precedentes podemos inferir las características del procedimiento no contencioso tributario:

- 1) No hay discusión sobre un acto administrativo, sino que se origina mediante una petición ante la Administración.
- 2) La Administración Tributaria está obligada a dar respuesta a lo solicitado en un determinado plazo. De no producirse la respuesta en el plazo, puede aplicarse el silencio administrativo positivo o negativo, conforme lo regulen las disposiciones pertinentes.

⁴⁴² VIDAL PERDOMO, Javier: “Derecho Administrativo”, Bogotá, Editorial Temis 1994, página 271.

⁴⁴³ VIDAL PERDOMO; Op. Cit. Página 274.

- 3) No existe conflicto de intereses entre la Administración y el deudor tributario. Sin embargo, si la respuesta fuere negativa a lo solicitado, dicho acto puede ser objeto de discusión vía el procedimiento contencioso tributario.

Por otra parte, no hay que confundir entre la solicitud que origina un procedimiento no contencioso y la comunicación de un hecho a la Administración. En la solicitud, como ya hemos indicado la petición obliga a la Administración a emitir pronunciamiento al respecto, previendo las normas que la falta de pronunciamiento se entienda como una denegatoria de lo solicitado o como un otorgamiento del mismo. Mientras que en la comunicación, si bien la misma puede estar prevista en las normas como un deber para el deudor tributario, éste pone en conocimiento de la Administración determinados hechos o acredita el cumplimiento de un requisito previsto en el ordenamiento legal, sin que ello exija pronunciamiento alguno por parte de la Administración Tributaria.

Un aspecto importante a tener en cuenta es que la falta de respuesta de la Administración Tributaria dentro del plazo fijado por las normas puede implicar que se entienda por denegada la solicitud (aplicación del silencio administrativo negativo) o que se entienda por otorgado lo solicitado (aplicación del silencio administrativo positivo), dependiendo de la regulación por parte de las disposiciones legales.

Tratamiento en el ordenamiento jurídico peruano

En nuestro ordenamiento legal, el derecho de petición está consagrado en el inciso 20 del artículo 2º de la Constitución Política, que a la letra indica:

“Toda persona tiene derecho a formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad.”

El precepto constitucional antes mencionado no fue regulado por una ley específica, aplicándose lo dispuesto en la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos⁴⁴⁴. Recién en el año 2001 con la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) se regula expresamente este derecho.

Así tenemos que el artículo 106º de la LPAG establece que cualquier administrado, individual o colectivamente, puede promover por escrito el inicio de un procedimiento administrativo ante todas y cualesquiera de las entidades, ejerciendo el derecho de petición reconocido en el artículo 2º inciso 20) de la Constitución Política del Estado.

⁴⁴⁴ Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 002-94-JUS publicado el 10.01.94.

Este derecho implica la obligación de dar al interesado una respuesta por escrito dentro del plazo legal.

Por su parte, el artículo 107º de la LPAG señala que cualquier administrado con capacidad jurídica tiene derecho a presentarse personalmente o hacerse representar ante la autoridad administrativa para solicitar por escrito la satisfacción de su interés legítimo, obtener la declaración, el reconocimiento u otorgamiento de un derecho, la constancia de un hecho, ejercer una facultad o formular legítima oposición.

MORON⁴⁴⁵ comentando este artículo indica que el mismo “*expresa una de las manifestaciones de petición administrativa: el derecho de petición subjetivo, que es el referido a las peticiones individuales o colectivas que buscan el reconocimiento por parte de la administración de un derecho subjetivo.*”

Por su contenido entre los procedimientos impulsados por el derecho de petición subjetiva, podemos encontrar, las solicitudes que buscan obtener decisiones declarativas sobre estados de incertidumbre (declaración de insolvencia), solicitudes de reconocimiento de estados o situaciones jurídicas (inscripciones registrales), solicitudes que buscan conformar o conceder una situación determinada (autorizaciones, licencias , permisos) y solicitudes para atención de constancias (certificados).”

De otro lado, en lo concerniente a materia tributaria, el artículo 92º del Código Tributario establece un listado enunciativo de los derechos de los contribuyentes, señalando que éstos podrán ejercer además los derechos conferidos por la Constitución, por el antedicho Código o por leyes específicas. Dentro de los derechos a los que se refiere el artículo 92º se encuentra el derecho de petición consagrado en la Constitución y regulado por la LPAG, la cual se aplica como norma supletoria de acuerdo a lo dispuesto en la Norma IX del Código Tributario⁴⁴⁶.

El artículo 92º debe concordarse con lo regulado en el artículo 86º del citado Código, conforme al cual, los funcionarios o servidores de la Administración Tributaria al aplicar los procedimientos que correspondan, se sujetarán a las normas tributarias de la materia.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 112º del mencionado cuerpo de leyes señala que el procedimiento no contencioso constituye un procedimiento tributario.

De las normas glosadas en los párrafos precedentes fluye que el mecanismo para ejercer el derecho de petición implícito en las diversas normas tributarias es el procedimiento no contencioso, el cual se

⁴⁴⁵ MORÓN URBINA, Juan Carlos: “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”, Lima, Gaceta Jurídica, 2004 página 349.

⁴⁴⁶ De acuerdo con esta norma, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se opongan ni las desnaturalicen.

encuentra regulado en los artículos 162º y 163º del Código Tributario, los mismos que serán analizados en los Subcapítulos 1 y 2.

Tratamiento en la legislación comparada

a) España

La Ley General Tributaria española, la cual viene a ser el equivalente al Código Tributario, no regula de manera expresa el procedimiento no contencioso tributario, sino que los diferentes procedimientos que califican como tales se encuentran dispersos en diversas normas. El único procedimiento no contencioso regulado expresamente es el de la devolución de los pagos indebidos, como se indica a continuación:

“Artículo 155º.- Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro, con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés de demora regulado en el artículo 58.2c).”

b) Argentina

El Código Tributario Argentino carece de un título relativo al procedimiento no contencioso tributario, la única norma relativa al mismo es el artículo 81º, la cual se encuentra comprendida en la Sección Acción y Demanda de Repetición del Capítulo X: Procedimiento Penal y Contencioso Administrativo.

“Artículo 81º.- Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Dirección General⁴⁴⁷. En el primer caso deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los quince (15) días de la notificación podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 78º u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal o interponer demanda contenciosa ante la justicia nacional de primera instancia.

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los tres (3) meses de presentarse el reclamo.

Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudatoria, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal o ante la justicia nacional.

⁴⁴⁷ Dirección General Impositiva (DGI) hoy Administradora Fiscal de Ingresos Públicos-AFIP, la cual comprende a la DGI, a la Administración Nacional de Aduanas y al Seguro Social.

La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará la Dirección General cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere, y dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso.

Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Dirección General compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación.”

Por su parte, en el rubro de Acciones de Repetición del Capítulo II: De las acciones y recursos, se regulan las reglas procesales aplicables al referido procedimiento en los siguientes artículos:

“Artículo 160º.- Cuando el contribuyente – en caso de pago espontáneo – ejerciendo la opción que le acuerda el art. 81º de esta ley, interpusiera apelación contra la resolución administrativa recaída en el reclamo de repetición, lo hará ante el Tribunal Fiscal en la forma y condiciones establecidas para las demás apelaciones, a cuyo procedimiento aquélla quedará sometida.

Si la Dirección General Impositiva o la Administración Nacional de Aduanas no evacuren en término el traslado previsto en el art. 151º, será de aplicación el art. 152º. El mismo procedimiento regirá para la demanda directa ante el Tribunal Fiscal, pero el término para contestarla será de sesenta (60) días. Con la contestación de la apelación o la demanda, el representante fiscal deberá acompañar la certificación de la Dirección General Impositiva o de la Administración Nacional de Aduanas sobre los pagos que se repiten.

Artículo 163º.- Transcurrido el plazo previsto en el art. 81º primer párrafo, sin que se dicte resolución administrativa, el interesado podrá interponer recurso ante el Tribunal Fiscal para que éste se aboque al conocimiento del asunto, en cuyo caso se seguirá el procedimiento para la apelación; ello sin perjuicio del derecho de optar por la demanda ante la justicia nacional de acuerdo con lo previsto en el art. 82º inc c).”

c) México

El Código Fiscal de la Federación Mexicana establece las siguientes reglas relativas al procedimiento no contencioso tributario:

“Artículo 18º.- Toda promoción (solicitud) que se presente ante las autoridades fiscales deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promoviente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Artículo 18º-A.- Las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen (...) solicitudes de autorización o régimen en los términos de(l) artículo (...) 36º-Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir en adición a los requisitos establecidos en el artículo 18º de este Código, con los siguientes (...)(Se enumera un listado con requisitos formales).

Artículo 36º- Bis.- Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Artículo 37º.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución o bien, esperar a que ésta se dicte.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos, o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”

d) Ecuador

El Capítulo IV del Código Tributario ecuatoriano ha previsto las siguientes reglas para el procedimiento no contencioso tributario:

“Artículo 101º.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la Administración Tributaria:

(...)

- 2. Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la Ley Tributaria y tramitarlo de acuerdo a la Ley y a los Reglamentos;*

(...)

- 4. Expedir Resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la Administración;*

(...)

Artículo 102º.- Denegación tácita.- La falta de resolución por la Autoridad Tributaria, en los plazos fijados en los artículos 125º, 136º y 137º, podrá considerarse como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.

Cuando para determinadas consecuencias jurídicas se exija Resolución de la Administración, el silencio de la Autoridad no puede suplirla.”

e) Venezuela

El Código Tributario de Venezuela regula el procedimiento no contencioso tributario en el Capítulo I: Facultades y deberes de la Administración Tributaria, del Título IV: Administración Tributaria, estableciendo las siguientes normas:

“Artículo 111º.- La Administración Tributaria está obligada a dictar resoluciones en toda petición planteada por los interesados dentro del plazo de 30 días de su presentación; salvo disposición especial de este Código.

Vencido el plazo sin que se dicte resolución, los interesados podrán a su solo arbitrio optar por conceptuar que ha habido decisión denegatoria en cuyo caso quedan facultades para interponer los recursos y acciones que corresponden.”

En lo que respecta a las reglas procesales, no hay una regulación sistemática sino que las mismas se encuentran comprendidas en las disposiciones del X relativo a Repetición de pago:

“Artículo 178º.- La reclamación se interpondrá ante la Dirección General de Rentas del Ministerio de Hacienda, a través de cualquiera de las oficinas administrativas tributarias nacionales y la decisión corresponderá al Director Nacional de Rentas del Ministerio de Hacienda. La atribución podrá ser delegada a los Directores bajo su dependencia.

Artículo 180º.- La Dirección General de Rentas o la autoridad a quien corresponda resolver, en su caso, deberá sobre la reclamación dentro de un plazo que no exceda de 2 meses contados a partir de la fecha en que se la haya recibido. Si ella no es resuelta en el mencionado plazo, el interesado podrá optar en cualquier momento y a su solo criterio por esperar la decisión o por considerar que el transcurso del plazo aludido sin haber recibido contestación es equivalente a la denegatoria de la misma.

Artículo 182º.- Vencido el plazo previsto sin que se haya resuelto la reclamación, o cuando la decisión fuera parcial o totalmente desfavorable, el reclamante queda facultado para interponer el recurso contencioso tributario, sujeto a lo dispuesto en el Capítulo 1 del Título V de este Código.”

Como puede apreciarse de las citas efectuadas a la legislación comparada, el procedimiento no contencioso tributario no ha merecido una regulación sistemática y expresa en la mayoría de ordenamientos legales sino que las normas relativas al mismo se encuentran dispersas en los Códigos o Leyes Tributarias sobre todo las relacionadas a las reglas procesales.

Subcapítulo I:

Procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria

I.1 Definición

Como un paso preliminar para conceptualizar esta clase de procedimientos debemos definir lo que se entiende por “determinación de la obligación tributaria”.

De acuerdo con la Doctrina, la determinación es el acto por el cual una vez acaecido el hecho generador de la obligación tributaria, el deudor procede a liquidar el cuántum de la obligación tributaria en función a la normatividad específica. Dicho en términos simples, la determinación de la obligación tributaria implica calcular el tributo, aplicando a la base imponible del mismo la alícuota correspondiente y luego deducir del tributo resultante los créditos permitidos por la propia normatividad del tributo o por otras disposiciones tributarias. El importe resultante será el tributo que el deudor deberá abonar al fisco.

En este orden de ideas, toda solicitud que guarde relación con el derrotero indicado en el párrafo precedente está vinculada a la determinación del tributo, bien sea porque incide en el cálculo de la base imponible o de los créditos. Así tenemos por ejemplo, la modificación del método o de las tasas de depreciación, las cuales inciden en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, al ser considerada la depreciación de activos gasto para determinar la renta neta.

En otro extremo tenemos que la determinación puede estar relacionada con la existencia o no de obligación tributaria, como es el caso de las exoneraciones o inafectaciones y la inscripción en registros de entes inafectos o exonerados de determinados tributos. Aquí la determinación de la obligación tributaria guarda concordancia con el cumplimiento de requisitos para gozar de la exoneración o inafectación.

Tratándose de devoluciones de pagos indebidos o en exceso, no se puede hablar propiamente que los mismos estén vinculados con la determinación de la obligación tributaria, sobre todo en el primer caso dado que el pago indebido es un pago al cual no se encontraba obligado el deudor tributario y en el segundo caso se ha efectuado un pago por un importe mayor al que se encontraba obligado. No obstante, la devolución de los montos pagados de manera indebida o en exceso constituye un derecho del deudor tributario, por lo que la solicitud califica como procedimiento no contencioso. Ahora bien, nuestra legislación la ha asimilado a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la obligación tributaria a efecto de que se regule por las normas tributarias como veremos al analizar el procedimiento de devolución.

I.2 Regulación en el Código Tributario

Las normas relativas al procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la obligación tributaria están contenidas en el primer párrafo del artículo 162º y en el artículo 163º del Código Tributario, los cuales establecen lo siguiente:

“Artículo 162º.- Trámite de solicitudes no contenciosas (Primer párrafo)

Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.”

“Artículo 163º.- Recurso de reclamación o apelación

Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de reclamación, las mismas que serán reclamables.

En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.”

Antecedentes:

1) Código Tributario – Principios Generales (01.07.68 a 30.11.92)

El Código primigenio aprobado por Decreto Supremo N° 263-68-HC y cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 218-90-EF⁴⁴⁸ no contenía disposición alguna respecto del procedimiento no contencioso. Por tanto, se aplicaron las disposiciones del Reglamento de Normas

⁴⁴⁸

Publicado el 29.07.90.

Generales de Procedimientos Administrativos - LNGPA⁴⁴⁹, el que luego fuera elevado a rango de ley y modificado mediante el Decreto Ley N° 26111⁴⁵⁰. Es decir, las solicitudes no contenciosas se tramitaban como procedimientos administrativos puros aplicándose las normas de la LNGPA.

2) Decreto Ley N° 25859 (Vigente del 1.12.92 al 31.12.93)

Esta norma fue la primera que reguló expresamente en sus artículos 162° y 163° el procedimiento no contencioso tributario. El texto de la norma en cuestión era el siguiente:

“Artículo 162°.- Los deudores tributarios podrán formular solicitudes no contenciosas a la Administración Tributaria, la que deberá notificar su decisión en el plazo de noventa (90) días cuando, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de dicha Administración.

Artículo 163°.- La Resolución que resuelve el procedimiento no contencioso será apelable ante el Tribunal Fiscal.

En caso de no resolverse la solicitud en el plazo de noventa (90) días hábiles, se entenderá producida a denegatoria tácita, en cuyo caso será susceptible de ser reclamada.”

Un primer comentario es que la regulación del Código Tributario entonces vigente no distinguía entre procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria y los no vinculados con dicha determinación. Ello implicó que las reglas procesales eran aplicables a ambas clases de procedimientos, esto es las resoluciones que resolvían los procedimientos eran apelables ante el Tribunal Fiscal. En caso que la Administración Tributaria no se pronunciara en el plazo de 90 días hábiles se aplicaba el silencio administrativo negativo, esto es se consideraba denegada la solicitud, y el deudor tributario tenía expedito el camino para interponer recurso de reclamación contra la resolución denegatoria ficta.

3) Decreto Legislativo N° 773 (Vigente del 01.01.94 a 20.04.96)

El Código Tributario aprobado por el referido Decreto modificó las reglas del procedimiento no contencioso de la siguiente forma:

“Artículo 162°.- Trámite de solicitudes no contenciosas (Primer párrafo)

Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que,

⁴⁴⁹ Aprobado por Decreto Supremo N° 006-SC de 11.09.67.
⁴⁵⁰ Publicado el 29.12.92.

conforme a las disposiciones pertinentes, requiriéndose de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

Artículo 163º.- Recurso de reclamación o apelación

La resolución que resuelva las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior será apelable ante el Tribunal Fiscal.

En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.”

Esta norma introduce la distinción entre procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la deuda tributaria y aquellos no vinculados a la determinación de la misma. Los primeros se regirán por las normas del Código Tributario en lo que respecta a la impugnación de la resolución de la Administración Tributaria así como a las consecuencias por la falta de respuesta de la Administración dentro del plazo fijado por el antedicho Código (aplicación del silencio administrativo negativo e interposición del recurso de reclamación contra la resolución denegatoria ficta) y en lo no regulado por éste por las disposiciones de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.

Un segundo tema a resaltar es la reducción del plazo para resolver; de 90 días a 45 días.

4) Decreto Legislativo N° 816 (Vigente del 21.04.96 a la fecha)

Es el actual Código Tributario cuyos sucesivos cambios han sido recogidos en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF. No se introdujeron cambios en la regulación de los procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria.

A partir del 01.01.99 mediante la Ley N° 27038 se modificó el primer párrafo del artículo 163º estableciendo que las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriéndose de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria, texto que se encuentra vigente a la fecha.

La razón de este cambio en el caso de las solicitudes de devolución fue no privar de una instancia al deudor tributario. Por ser una norma de carácter procesal, resultó aplicable a los procesos en trámite, conforme a lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria del Código Procesal Civil, norma de aplicación supletoria de acuerdo a lo dispuesto en la Norma IX del Código Tributario.

Un aspecto importante a tener en cuenta es el relacionado con el silencio administrativo, en este caso el último párrafo del artículo 163º ha recogido que la falta de pronunciamiento de la Administración Tributaria luego de vencido el plazo de 45 días equivale a una denegatoria, es decir se aplica el silencio administrativo negativo, pudiendo el deudor tributario reclamar, esto es iniciar un procedimiento contencioso tributario respecto de la resolución denegatoria ficta.

Por otra parte, cabe señalar que el Capítulo IV del Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada dispuso que las entidades administrativas debían recoger sus diversos procedimientos en un Texto Único de Procedimientos Administrativos – TUPA, indicando si se trataba de procedimientos de aprobación automática o de evaluación previa. En el caso de los procedimientos de evaluación previa debía consignarse si los mismos eran procedimientos con aplicación del silencio administrativo positivo o procedimientos con aplicación del silencio administrativo negativo.

El objetivo de los TUPAs es brindar seguridad jurídica a los administrados así como certeza respecto de los procedimientos existentes. Estas reglas han sido recogidas en los artículos 30º a 38º de la Ley del Procedimiento Administrativo General – LPAG.

La SUNAT por constituir una entidad perteneciente al Sector Público se encuentra obligada a elaborar el TUPA conteniendo los procedimientos que se inician ante ella, dentro de los cuales se encuentran los diversos procedimientos no contenciosos contemplados en diversas normas tributarias. De hecho el TUPA de la SUNAT⁴⁵¹ constituye un compendio o recopilación de los procedimientos previstos en las diversas normas tributarias, incluyendo los procedimientos no contenciosos y el primer punto de partida para dilucidar cuando tales procedimientos están vinculados con la determinación de la obligación tributaria o no lo están.

De acuerdo con lo expuesto en los párrafos precedentes, son características del procedimiento no contencioso tributario vinculado a la determinación de la obligación tributaria las que se indican a continuación:

- 1) Guarda relación con la liquidación del tributo, esto es la cuantificación de la base imponible y de sus accesorios (intereses, reajustes y sanciones) o con la existencia o no de obligación tributaria como es el caso de la exoneración o inafectación y la devolución de pagos indebidos o en exceso.
- 2) Se regula por las normas previstas en el Código Tributario, de lo cual cabe distinguir dos aspectos:

⁴⁵¹ El actual TUPA de la SUNAT fue aprobado por el Decreto Supremo N° 005-2007-EF, publicado el 28.01.2005

- 2.1) La resolución que resuelve la solicitud no contenciosa es recurrible ante el Tribunal Fiscal. La excepción a esta regla son las resoluciones que resuelven las devoluciones, las mismas que son objeto de recurso de reclamación.
- 2.2) La falta de respuesta de la Administración en el plazo de 45 días hábiles implica la denegatoria de la solicitud (Aplicación del silencio administrativo negativo). De producirse este supuesto, el deudor tributario puede interponer recurso de reclamación contra la resolución denegatoria ficta. Por tratarse de una facultad del deudor tributario y no de una obligación impuesta por el ordenamiento legal, consideramos que queda a la decisión del deudor tributario ejercer o no dicha facultad, y esperar el pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

Conforme a las características antes descritas, califican como procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria, entre otros, los siguientes:

- Solicitud de devolución previstas en el Código Tributario y normas especiales.
- Solicitud de prescripción de la deuda tributaria.
- Solicitud de compensación de la deuda tributaria.
- Inscripción en los Registros de Entidades Exoneradas y de Entidades Inafectas del Impuesto a la Renta, contempladas en la legislación de dicho impuesto.
- Denegatoria de fraccionamientos regulados por normas especiales.
- Cambio de método de depreciación y de tasas de depreciación previstos en la Ley del Impuesto a la Renta: (Actualmente este procedimiento resulta aplicable sólo a empresas que han suscrito convenios de estabilidad tributaria o estabilidad jurídica hasta el 31.12.2000)⁴⁵²
- Solicitud de capitalización de deudas tributarias regulada por la Ley N° 28027⁴⁵³ - Ley de Actividad Empresarial de la Industria Azucarera.

A continuación analicemos los principales procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria.

I.3 Principales procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria

I.3.1 Devoluciones

⁴⁵² El Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta permitía que los contribuyentes pudieran modificar el método de depreciación y las tasas de depreciación, para lo cual debían solicitar autorización a la SUNAT. A partir de 2000, mediante Ley N° 27356, se suprimió la posibilidad de modificar el método de depreciación. Posteriormente, a partir de 2001 mediante la Ley N° 27394 se establece que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en el reglamento, por lo que a la fecha el procedimiento ya no se encuentra vigente.

La excepción a esta regla la constituyen las empresas que han suscrito convenios de estabilidad jurídica al amparo de los Decretos Legislativos N° 662 y 757 o han suscrito contratos de garantía y medidas de promoción al amparo del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería o contratos de licencia o de servicios en función de la Ley N° 26221 – Ley Orgánica de Hidrocarburos.

⁴⁵³ Publicadas el 18.07.2003.

I.3.1.1 Pagos indebidos o en exceso

El Código Tributario omite definir el concepto de pago indebido y de pago en exceso, por lo que en aplicación de la Norma IX del mismo, recurrimos en forma supletoria a los conceptos del Código Civil, cuyo artículo 1267º define al pago indebido como el pago que realiza el sujeto sin estar obligado a ello.

En cuanto a pago en exceso, podemos definir al mismo como la mayor suma que abona el deudor tributario sin estar obligado a ello.

Conforme a lo establecido en los artículos 38º y 92º del Código Tributario, la devolución de los pagos indebidos o en exceso constituye un derecho del deudor tributario y por ende una obligación de la Administración, caso contrario estaríamos frente a la figura del enriquecimiento indebido por parte del Estado.

El titular del derecho es el deudor tributario que efectuó el pago indebido o en exceso. Ahora bien, no existe impedimento legal para que el deudor original ceda este derecho a un tercero, quien se convertiría en el nuevo titular y quien solicitaría la devolución del monto pagado indebidamente o en exceso.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38º del Código Tributario, la devolución del pago indebido o en exceso no sólo comprende el importe cancelado sino que está sujeta a la aplicación de intereses, los cuales se computan desde la fecha en que se efectuó el pago y que constituyen el resarcimiento que realiza el fisco por el ingreso indebidamente obtenido a costa del deudor tributario.

Un tema a discutir fue el cómputo del plazo de prescripción referido a los pagos que devienen en indebidos. Entendemos que esta situación se produce cuando un pago que en su origen fue debido, termina convirtiéndose por circunstancias posteriores en indebido. Este supuesto puede producirse cuando el Tribunal Fiscal emite pronunciamiento interpretando una norma y concluye que una determinada operación respecto de la cual el deudor había efectuado el pago del tributo, no está grabada. Otro supuesto se da con las acciones de garantía (hoy procesos de garantía), por ejemplo el proceso de amparo, en el cual el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, según corresponda, declara fundada la pretensión del deudor tributario e inaplicable una norma tributaria.

En este caso, si bien se podría afirmar que el pago devino en indebido al quedar firme la sentencia del proceso de amparo y que el término prescriptivo debe computarse a partir de ese momento, debe tenerse en cuenta el término prescriptivo de cuatro años y no admite prórrogas o plazos adicionales, así como el hecho que el objeto del proceso de amparo es reponer las cosas a la situación que se encontraban antes del hecho que vulneró el derecho del deudor tributario.

De ello se infiere que al declararse fundada la demanda, el pago devino en indebido desde que se efectuó, como consecuencia de la finalidad del proceso de amparo, y no desde que quedó firme la sentencia, pues ello implicaría otorgar un plazo mayor a los cuatro (4) años, lo que no ha sido la intención del legislador.

El Tribunal Fiscal ha recogido este criterio en la Resolución N° 02268-3-2004 de fecha 16 de abril de 2004, en la cual indica que *“no resulta atendible lo alegado por la recurrente respecto que los pagos realizados se tomaron en indebidos a partir de la sentencia recaída en la acción de amparo, toda vez que dicha sentencia retrotrae el efecto de la inaplicación de la norma violatoria, hasta el día anterior a la entrada en vigencia del dispositivo inaplicado, con la finalidad de reponer el derecho al estado anterior, por lo que tales pagos tuvieron el carácter de indebidos desde su empoce.”*

Como todo derecho, el mismo debe hacerse valer en un determinado lapso, caso contrario o bien caduca o prescribe. El derecho a solicitar la devolución de los pagos indebidos o en exceso está sujeto a un término prescriptivo de cuatro (4) años, el cual se computa desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, de acuerdo con lo señalado en el artículo 43° y el numeral 5 del artículo 44° del Código Tributario.

El inciso g) del artículo 45° del citado Código señala que el término prescriptivo se interrumpe cuando se presenta la solicitud de devolución. La consecuencia inmediata de la interrupción es que la prescripción fenece y se debe iniciar un nuevo término prescriptivo a partir desde el día siguiente de producido el acto interruptorio.

De otro lado, la prescripción se suspende, esto es no se computa para efectos de término prescriptivo durante el procedimiento de la solicitud de devolución de los pagos indebidos o en exceso, conforme a lo previsto en el inciso c) del artículo 46° del referido Código.

Por citar un ejemplo, si el pago indebido o en exceso se efectuó en abril de 2001, el término prescriptivo se computará a partir del 1 de enero de 2002 hasta el 31 de diciembre de 2005, de no producirse la causal de interrupción y de suspensión descritas en los párrafos precedentes. Si el deudor tributario no solicita la devolución dentro de este plazo, el derecho prescribe.

El procedimiento para solicitar la devolución se encuentra regulado en el Título II del Decreto Supremo N° 126-94-EF y ha sido recogido en el TUPA de la SUNAT como procedimiento N° 15.

Los requisitos para solicitar la devolución son:

- Formulario N° 4949, firmado por el deudor tributario o su representante legal debidamente acreditado en el RUC, indicando el período y tributo por el que se solicita la devolución.

- Escrito firmado por representante legal sustentado, indicando lo siguiente:

- a) Tributo y período por el que se solicita la devolución.
- b) Código y número de orden del formulario en el cual se efectuó el pago, así como la fecha de éste.
- c) El cálculo del pago en exceso o indebido.
- d) Los motivos o circunstancias que originaron el pago indebido o en exceso.

En este último punto, la circunstancia o motivo que origina el pago indebido o en exceso puede estar en la presentación de una declaración rectificatoria. Si bien, el deudor acompaña a su solicitud, copia o impresión de dicha declaración así como de la declaración original, ello no es requisito obligatorio, dado que dicha información obra en poder de la Administración Tributaria, por lo que en aplicación del artículo 40º de la LPAG, la SUNAT está prohibida de exigir dicha documentación.

Adicionalmente, en el caso de deudores tributarios obligados a llevar contabilidad completa (supuesto en el que están comprendidas las personas jurídicas y las personas naturales cuyos ingresos anuales superen las 100 UIT⁴⁵⁴) el sustento podrá realizarse con el análisis de las cuentas que a la fecha de presentación de la solicitud muestren que el pago indebido o en exceso se encuentra contabilizado como saldo a favor del deudor tributario.

En el formulario antes citado el deudor tributario deberá indicar si desea que la devolución se realice en Notas de Crédito Negociables, en caso de omitir la indicación se asume que desea la devolución en cheque.

El Decreto Supremo Nº 126-94-EF establece la obligación del deudor tributario de poner a disposición de la SUNAT en forma inmediata en su domicilio fiscal o lugar designado por ésta, la documentación y registros contables correspondientes.

El plazo de duración del procedimiento es de 45 días hábiles. Durante ese lapso pueden ocurrir que fruto de la revisión, se haya producido un pago indebido o en exceso, en cuyo caso la SUNAT está obligada a devolverlo. Ello tiene una variante pues en el mismo proceso de verificación, la SUNAT puede detectar deuda tributaria en cuyo caso emitirá y notificará valores (Resoluciones de Determinación) contra las cuales el deudor tributario, de no estar de acuerdo con las mismas podrá interponer recurso de reclamación. En este supuesto, habrá concluido el procedimiento no contencioso y se habrá iniciado un procedimiento contencioso tributario.

Una vez verificado que procede la solicitud de devolución, se procederá a emitir el cheque o las Notas de Crédito Negociables, de ser el caso. En caso existiera deuda tributaria pendiente de pago, la SUNAT puede aplicar dichas notas contra la referida deuda siempre que estas constituyan ingreso de

⁴⁵⁴ Conforme a lo dispuesto en el artículo 65º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF.

una misma entidad y sean administradas por un mismo órgano. A guisa de ejemplo, podemos indicar que se podrá compensar las Notas de Crédito Negociables por un pago indebido o en exceso del IGV contra deuda por dicho impuesto o por el Impuesto a la Renta, el Impuesto Selectivo al Consumo o cualquier otro tributo cuya recaudación constituya ingreso del Tesoro Público y que sea administrado por la SUNAT.

Por el contrario, no puede aplicarse las Notas de Crédito Negociables por tributos que constituyen ingreso del Tesoro Público para compensar deuda por Aportaciones a ESSALUD y la Oficina de Normalización Provisional – ONP o contra la Contribución al Servicio Nacional de Capacitación en la Industria de Construcción – SENCICO, dado que los citados tributos no constituyen ingreso del Tesoro Público sino de las referidas entidades respectivamente.

Casos especiales:

- Devoluciones de pagos indebidos o en exceso por concepto de Aportaciones a ESSALUD y a la ONP: Sólo procede la devolución mediante cheque, de acuerdo a lo previsto en el Decreto Supremo N° 39-2001-EF y respecto de períodos a partir de julio de 1999, mes en el que se encargó a la SUNAT la administración de dichas aportaciones. En el caso de devoluciones por pagos indebidos o en exceso de las aportaciones antes mencionadas correspondiente a períodos anteriores a julio de 1999, la devolución deberá tramitarse ante ESSALUD y la ONP, respectivamente.
- Devoluciones por pagos indebidos o en exceso de la Contribución al SENCICO: La SUNAT enviará el informe técnico y la documentación sustentatoria al SENCICO, el que se encargará de la devolución. En este supuesto la SUNAT no emite Notas de Crédito Negociables o cheque.
- Devoluciones de pagos indebidos o en exceso de la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda – FONAVI: De acuerdo con lo dispuesto en la Ley N° 26969, la SUNAT emitirá resolución respectiva al Fondo MIVIVIENDA, el que se encargará de la devolución en los casos que resulte procedente. Al igual que en el supuesto anterior, la SUNAT no emite Notas de Crédito Negociables o cheque.

Transcurridos los 45 días sin que se hubiere expedido resolución, el deudor tributario podrá considerar denegada su solicitud de devolución o esperar el pronunciamiento expreso de la SUNAT.

Si optase por la primera alternativa, se aplica el silencio administrativo negativo y el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación contra la resolución denegatoria ficta de devolución, siguiendo el trámite de un procedimiento contencioso tributario.

I.3.1.2 Devolución del Saldo a favor materia de beneficio

Conforme a lo dispuesto en los artículos 34º y 35º de la Ley del Impuesto General a las Ventas – IGV, en el caso de los exportadores, el IGV trasladado en la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción constituye saldo a favor de los mismos, el cual puede aplicarse contra el impuesto resultante. En caso no hubiera impuesto o éste no fuera suficiente para absorber dicho saldo, el mismo se aplicará contra los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta o contra cualquier tributo cuya recaudación constituya ingreso del Tesoro Público.

Por su parte, el artículo 35º de la referida ley señala que el monto no compensado del saldo a favor del exportador será objeto de devolución de acuerdo a lo regulado por las normas pertinentes.

El artículo 3º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables establece que el saldo a favor del exportador se deducirá del Impuesto Bruto del IGV a cargo del sujeto. De quedar un monto a favor, éste se denominará saldo a favor materia del beneficio.

Del saldo a favor materia del beneficio se deducirá las compensaciones efectuadas. De quedar un monto a favor del exportador, éste podrá solicitar su devolución mediante Notas de Crédito Negociables.

Por su parte, el artículo 4º del reglamento señala que la devolución tendrá como límite el porcentaje equivalente a la tasa del IGV e IPM de las exportaciones realizadas en el período. El saldo a favor materia del beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como saldo a favor del exportador a los meses siguientes.

El procedimiento para solicitar la devolución se encuentra regulado en el Título II del Decreto Supremo N° 126-94-EF y ha sido recogido en el TUPA de la SUNAT como Procedimiento N° 16.

Los requisitos para solicitar la devolución son:

a) Formulario N° 4949, firmado por el deudor tributario o su representante legal debidamente acreditado en el RUC.

b) Relación detallada de los comprobantes de pago que respalden las adquisiciones efectuadas así como de las notas de débito y crédito respectivas y de las declaraciones de importación correspondientes al período por el que se solicita la devolución.

c) Tratándose de exportadores de bienes, relación detallada de las declaraciones de exportación y de las notas de débito y crédito que sustenten las exportaciones realizadas en el período por el que se solicita la devolución. En dicha relación se deberá detallar las

facturas que dan origen tanto a las declaraciones de exportación como a las notas de débito y crédito ahí referidas.

En el caso de exportadores de servicios, relación detallada de los comprobantes de pago y de las notas de débito y crédito que sustenten las exportaciones realizadas en el período por el que se solicita la devolución.

Ahora bien, el artículo 8º del Reglamento faculta a la SUNAT a solicitar que la información mencionada en los incisos b) y c) sea presentada en medios magnéticos, habiéndose regulado dicho procedimiento mediante Resolución de Superintendencia N° 49-98/SUNAT⁴⁵⁵.

Conforme a lo dispuesto en la citada Resolución, la información solicitada deberá ser ingresada al PDB Exportadores en forma manual mediante un proceso de transferencia desde otro sistema o aplicación informática.

Asimismo, la información deberá presentarse en el número de medios magnéticos que sean necesarios, acompañando a los mismos el Formulario N° 3435 “Resumen de datos de exportadores”, el cual es generado automáticamente por el software. Dicho formulario deberá ser presentado en dos (2) ejemplares, los mismos que deberán estar firmados por el representante legal de la empresa.

d) Constancia de aceptación de la información en medios magnéticos de la información presentada mediante PDB Exportadores.

e) Copia simple de la declaración pago donde conste el saldo a favor o escrito en el que se detallen el número y la fecha de dicha declaración.

Respecto del escrito antes citado, ello obedece a que la mayor parte de declaraciones pago se realizan mediante Programas de Declaración Telemática – PDT, por lo que no existe copia física de dicha declaración sino una constancia de recepción por parte de la Administración Tributaria.

En caso el solicitante no cumpla con los requisitos antes mencionados, se tendrá por no presentada la solicitud de devolución, sin perjuicio que el exportador pueda formular una nueva solicitud. Ello implica que la SUNAT no se pronuncie sobre el fondo del objeto materia de la solicitud, sino que ésta se tiene por no presentada, término que puede asimilarse al de “inadmisible” por no cumplir con los requisitos para su presentación fijados por las normas correspondientes.

Una vez presentada la solicitud de devolución, el exportador no podrá desistirse de la misma ni compensar el monto cuya devolución solicita.

De otro lado, el artículo 10º del reglamento señala que el solicitante deberá poner a disposición de la SUNAT en forma inmediata en su domicilio fiscal o lugar designado por ésta, la documentación y registros contables correspondientes.

El objetivo de esta norma es evidente, dado que el procedimiento no contencioso opera a instancia del solicitante, éste como interesado debe colaborar y facilitar la labor de la Administración a fin de determinar el importe del saldo a favor materia de beneficio.

Plazo de entrega de Notas de Crédito Negociables o cheques

Existen dos plazos:

Plazo general: La SUNAT emitirá y entregará las Notas dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, de acuerdo con lo señalado en el artículo 11º del reglamento.

En el supuesto que el exportador hubiera rectificado o complementado la información presentada con la solicitud antes de la emisión de la Nota de Crédito Negociable o cheque, el plazo de emisión de la nota o cheque se contará a partir de la fecha de presentación de la información rectificatoria o complementaria.

Si el solicitante, entre otros casos, realiza esporádicamente operaciones de exportación, tiene deudas tributarias exigibles o hubiera información inconsistente, la SUNAT podrá disponer una fiscalización especial, extendiéndose en quince (15) días hábiles adicionales el plazo para resolver las solicitudes de devolución, bajo responsabilidad del funcionario encargado.

Plazo reducido: La SUNAT entregará las Notas de Crédito Negociables dentro del día hábil siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, si el exportador garantiza dicha solicitud con la presentación de uno de los siguientes documentos:

- a) Carta Fianza otorgada por una entidad bancaria del Sistema Financiero Nacional.
- b) Póliza de Caución emitida por una compañía de seguros.

Los documentos de garantía otorgados a la SUNAT deben reunir las siguientes características⁴⁵⁶:

- a) Irrevocable, solidaria, incondicional y de realización automática.

⁴⁵⁶ De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13º del reglamento en lo que respecta a la Carta Fianza y en la Resolución Ministerial N° 122-99-EF/15, publicada el 04.06.99

- b) Emitida por un monto no inferior a aquél por el que se solicita la devolución.
- c) Tener vigencia mínima de 30 días calendario contadas a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

En este supuesto, la Administración Tributaria no realiza una labor de verificación sino que resuelve devolviendo el saldo materia de beneficio, en forma casi automática debido a que se cuenta con el respaldo de la garantía. Una vez devuelto el referido saldo, la SUNAT verifica si lo devuelto es correcto y en caso que no fuera así, ejecuta la garantía dentro del plazo de vigencia de la misma, exigiendo al banco o compañía de seguros el pago del importe contenido en la Carta Fianza o Póliza de Caucción, según corresponda.

Un aspecto a tener en cuenta es que vencida la vigencia de la garantía, la SUNAT debe requerir el cumplimiento de la misma al banco o compañía de seguros según corresponda, dentro del plazo de quince (15) días contados desde el día siguiente del vencimiento conforme a lo previsto en el artículo 1892º del Código Civil. Caso contrario, esto es si la SUNAT no ejecuta la garantía dentro de dicho plazo, la entidad bancaria o aseguradora queda liberada de responsabilidad.

El artículo 15º establece que la SUNAT podrá ejecutar las garantías otorgadas a la SUNAT cuando el monto de las Notas de Crédito Negociables o el cheque entregados, supere el monto determinado en la Resolución que resuelva la solicitud de devolución, aún cuando el exportador impugne dicha Resolución.

Fin del procedimiento

Al igual que lo señalado en el numeral I.3.1.1, si el exportador no está conforme con lo resuelto por la Administración Tributaria o transcurre más de 45 días sin que ésta resuelva, excepto el caso de solicitudes con presentación de garantías en los cuales la resolución es casi automática, puede interponer recurso de reclamación contra la resolución que resuelve la solicitud de devolución o contra la resolución denegatoria ficta de devolución, según corresponda.

I.3.2 Inscripción en los Registros de Entidades Exoneradas y de Entidades Inafectas del Impuesto a la Renta

Registro de Entidades Exoneradas

De acuerdo con lo regulado en los incisos a) y b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado – TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el Decreto Legislativo N° 970⁴⁵⁷ están exonerados hasta el 31 de diciembre de 2008:

⁴⁵⁷

Publicado el 24.12.2006, vigente a partir del 01.01.2007.

a) Las rentas que las sociedades o instituciones religiosas destinen a la realización de sus fines específicos en el país.

b) Las rentas obtenidas por las fundaciones afectas y las asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente algunos o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultura científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, de vivienda, siempre que no se distribuyan directa o indirectamente entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará en caso de disolución a cualquiera de los fines contemplados en el referido inciso.

Criterios jurisprudenciales

A efectos de verificar si las entidades cumplen con los requisitos previstos en el artículo 19º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de gozar de la exoneración, el Tribunal Fiscal ha fijado ciertas pautas a tener en cuenta:

- No existe distribución directa o indirecta de utilidades de la asociación si se estipula que los asociados que desempeñan cargos directivos reciban una remuneración en función a las labores que realizan. (Resolución N° 909-2-00 del 24.11.99)
- La finalidad no lucrativa de una asociación no queda enervada por el hecho de que su objeto social prevea la participación de la asociación en otras asociaciones de carácter comercial, siempre que los recursos provenientes de tal participación no sean distribuidos entre los asociados. (Resolución N° 891-3-97 del 24.10.97)

Inscripción en el Registro

El artículo 19º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las entidades comprendidas en los incisos a) y b) de dicho artículo deberán solicitar su inscripción en la SUNAT, con arreglo al reglamento.

Por su parte, establece los requisitos para la inscripción de las entidades a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 18º de dicha ley:

El procedimiento para solicitar la inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta se encuentra regulado en el inciso b) del artículo 8º del reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 12-94-EF y normas modificatorias y ha sido recogido en el TUPA de la SUNAT como Procedimiento N° 34.

Los requisitos para solicitar la inscripción son:

a) Generales:

- Presentar Formulario N° 2119 – Solicitud de inscripción o comunicación de afectación de tributos firmado por el titular o su representante legal acreditado en el RUC.

b) Específicos:

b.1 Asociaciones

- Exhibir original y presentar fotocopia simple del instrumento de constitución y de modificatoria, de ser el caso, inscrito en los Registros Públicos.
- Presentar ficha registral completa y actualizada.

b.2 Sociedades e instituciones religiosas

b.2.1 Iglesia Católica

- Exhibir original y presentar fotocopia simple del documento expedido por la autoridad eclesiástica competente.

b.2.2 Confesiones distintas a la Iglesia Católica

- Exhibir original y presentar fotocopia simple del instrumento de constitución y su modificatoria, de ser el caso, inscrito en los Registros Públicos.
- Presentar ficha registral completa y actualizada.

b.2.3 Fundaciones

- Exhibir original y presentar fotocopia simple del testimonio de escritura pública de constitución y modificatoria, de ser el caso, inscrito en los Registros Públicos.
- Presentar ficha registral completa y actualizada.
- Presentar copia simple de la constancia vigente de inscripción en el Consejo de Supervigilancia de Fundaciones.

b.2.4 Partidos políticos

- Exhibir original y presentar fotocopia simple del estatuto y todas las modificaciones, aclaratorias y otras que modifique su estatuto
- Constancia de inscripción en el Registro de Organizaciones Políticas del Jurado Nacional de Elecciones del estatuto así como de sus modificatorias y aclaratorias.

b.2.5 Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional – ENIEX

- Exhibir original y presentar fotocopia simple de la resolución de inscripción vigente en el Registro de Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional – ENIEX de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI adscrita al Ministerio de Relaciones Exteriores.
- Presentar ficha registral completa y actualizada.
- Exhibir original y presentar fotocopia simple de la resolución de inscripción vigente en el Registro de ENIEX de la APCI

Cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 8º del reglamento, la inscripción en el referido registro es declarativa y no constitutiva de derechos. Ello implica que la inscripción no constituye un requisito esencial para el goce de la exoneración, sino simplemente que sirve para efectos estadísticos y de control por parte de la Administración Tributaria.

En ese sentido, la omisión a la inscripción constituye una infracción de carácter formal tipificada en el artículo 173º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953 y sancionada con multa.

Plazo:

El plazo para que la SUNAT emita pronunciamiento respecto de la solicitud de inscripción es de 45 días hábiles. En caso la SUNAT resuelva que no procede la inscripción, el solicitante puede interponer recurso de apelación contra dicha resolución ante el Tribunal Fiscal dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución denegatoria de inscripción.

En el supuesto que transcurran los 45 días y la SUNAT no emita pronunciamiento, opera el silencio administrativo negativo, esto es, el deudor debe dar por denegada su solicitud y puede interponer recurso de reclamación contra la resolución ficta denegatoria, iniciando así un procedimiento contencioso tributario.

Actualización

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8º del reglamento y recogido como Procedimiento N° 35 en el TUPA de la SUNAT, las entidades deben actualizar su inscripción en el Registro cada vez que modifiquen los Estatutos, acompañando los siguientes documentos:

- Solicitud de actualización en el Registro firmada por el titular o su representante legal acreditado en el RUC.
- Copia simple de todas las modificaciones, aclaratorias y otras que haya sufrido el estatuto desde la fecha de la resolución anterior, inscritas en los Registros Públicos.
- Tratándose de fundaciones afectas, entidades religiosas católicas o de otras confesiones, partidos políticos o ENIEX; deberán presentar adicionalmente los requisitos específicos previstos en el Procedimiento N° 34.

Registro de Entidades Inafectas

De acuerdo con lo regulado en los incisos c) y d) del artículo 18º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, no son sujetos pasivos del impuesto y por ende, están inafectos:

- Las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria y beneficios sociales para los trabajadores de la empresa; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.
- Las entidades de auxilio mutuo.

La ley y el reglamento omiten definir el concepto de entidad de auxilio mutuo. El Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 02243-2-2003 del 25 de abril de 2003 ha comprendido dentro de dicho concepto a las instituciones privadas de carácter asistencial y de auxilio como es el caso de la Cruz Roja Internacional, Cruz Verde, Sociedad Francesa de Beneficencia, entre otras.

Asimismo, señala que las entidades comprendidas en los incisos c) y d) de dicho artículo deberán solicitar su inscripción en la SUNAT, con arreglo al reglamento.

Por su parte, establece los requisitos para la inscripción de las entidades a que se refieren los incisos c) y d) del artículo 18º de dicha ley:

El procedimiento para solicitar la inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta se encuentra regulado en el inciso b) del artículo 8º del reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF y normas modificatorias y ha sido recogido en el TUPA de la SUNAT como procedimiento Nº 41.

Los requisitos para solicitar la inscripción son:

a) Generales:

- Solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Inafectas al Impuesto a la Renta firmada por el titular o su representante legal acreditado en el RUC.

b) Específicos:

b.1 Fundaciones

- Presentar fotocopia simple del testimonio o instrumento de constitución, modificatorias, aclaratorias y otras efectuadas al estatuto debidamente inscrito en los Registros Públicos.
- Presentar ficha registral completa y actualizada
- Presentar copia simple de la constancia vigente de inscripción en el Consejo de Supervigilancia de Fundaciones.

b.2 Entidades de Auxilio Mutuo

- Presentar fotocopia simple del testimonio o instrumento de constitución, modificatorias, aclaratorias y otras efectuadas al estatuto debidamente inscrito en los Registros Públicos.
- Presentar ficha registral completa y actualizada

Cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 8º del reglamento, la inscripción en el referido registro es declarativa y no constitutiva de derechos. Ello implica que la inscripción no constituye un requisito esencial para el goce de la exoneración, sino simplemente que sirve para efectos estadísticos y de control por parte de la Administración Tributaria.

En ese sentido, la omisión a la inscripción constituye una infracción de carácter formal tipificada en el artículo 173º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953 y sancionada con multa.

Plazo:

El plazo para que la SUNAT emita pronunciamiento respecto de la solicitud de inscripción es de 45 días hábiles. En caso la SUNAT resuelva que no procede la inscripción, el solicitante puede interponer recurso de apelación contra dicha resolución ante el Tribunal Fiscal dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución denegatoria de inscripción.

En el supuesto que transcurran los 45 días y la SUNAT no emita pronunciamiento, opera el silencio administrativo negativo, esto es, el deudor debe dar por denegada su solicitud y puede interponer recurso de reclamación contra la resolución ficta denegatoria, iniciando así un procedimiento contencioso tributario.

Actualización

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8º del reglamento y recogido como Procedimiento N° 42 en el TUPA de la SUNAT, las entidades deben actualizar su inscripción en el Registro cada vez que modifiquen los Estatutos, acompañando los siguientes documentos:

- Solicitud de actualización en el Registro firmada por el titular o su representante legal acreditado en el RUC.
- Copia simple del estatuto modificado inscrito en los Registros Públicos.
- En el caso de fundaciones; copia simple de la constancia vigente de inscripción en el Consejo de Supervigilancia de Fundaciones.

I.3.3 Solicitud de prescripción de la deuda tributaria

De acuerdo con lo señalado por Cabanellas⁴⁵⁸, la prescripción consiste en la “*consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo; ya sea convirtiendo un hecho en derecho, (...) ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia*”. Tratándose de la prescripción de acciones, el citado tratadista la define como la “*caducidad de los derechos en cuanto a su eficiencia procesal por haber dejado transcurrir determinado tiempo sin ejercerlos o demandarlos.*”

⁴⁵⁸

CABANELLAS GUILLERMO: “Diccionario Jurídico Elemental”, Buenos Aires, Editorial Heliasta, páginas 316-317.

Conforme a lo previsto en el artículo 43º del TUO del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 93, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

Conforme a lo indicado por la doctrina, la acción para determinar la deuda tributaria implica que “(...) *la Administración Tributaria dispone de un plazo (...) para iniciar las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación y liquidar la prestación tributaria*”⁴⁵⁹.

Una vez producida la determinación de la obligación tributaria, empieza a correr el término prescriptorio de la acción para exigir su pago al deudor tributario. Esta acción “*no es sino la función recaudatoria que incumbe a la Administración referida a deudas ya liquidadas (...)*”⁴⁶⁰.

De las normas glosadas fluye que el plazo de prescripción general es de 4 años, extendiéndose a 6 si no se presentó la declaración respectiva. Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, en la mayoría de ellos (Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta, Impuesto Selectivo al Consumo, Aportaciones a la Seguridad Social (ESSALUD y a la Oficina de Normalización Provisional – ONP)) sus respectivas legislaciones establecen la obligación de presentar declaración jurada. Por tanto, si el deudor tributario omite presentar la declaración rige el plazo de prescripción de 6 años respecto del tributo cuya declaración se omitió presentar.

Dentro de los casos en que no resulta aplicable el plazo de 6 años tenemos a la Contribución al SENCICO y el Impuesto al Rodaje, cuyas legislaciones no contemplan la obligación de presentar declaración jurada. En ese sentido, respecto de estos dos tributos siempre sólo regirá el plazo de prescripción de 4 años.

Tratándose de las retenciones, el plazo de prescripción es de 10 años siempre que el agente de retención o percepción no haya pagado el tributo retenido o percibido. El objetivo de la norma es penalizar la conducta del agente de retención o percepción que retiene o percibe el tributo, según corresponda, y no lo empoza al fisco, puesto que se está apropiando de tributos que no son propios sino de cuenta de terceros.

Nuestra legislación contempla tributos sujetos a retención o percepción:

⁴⁵⁹ QUERALT, JUAN MARTÍN, LOZANO SERRANO CARMELO, CASADO OLLERO GABRIEL, TEJERIZO LOPEZ JOSE MANUEL: “Curso de Derecho Financiero y Tributario” Sexta Edición, página 458.

⁴⁶⁰ QUERALT, op cit. página 458.

1) Impuesto a la Renta:

Retenciones de segunda categoría
Retenciones de cuarta categoría
Retenciones de quinta categoría
Retenciones a contribuyentes no domiciliados

2) Impuesto General a las Ventas

Retenciones con carácter general
Retenciones por emisores de liquidaciones de compra o de pólizas de martillero
Percepciones: importaciones, combustibles

3) Aportaciones a la ONP (retención)

4) Contribución de Solidaridad para la Aportación Provisional

5) Impuesto Extraordinario de Solidaridad

Retenciones a perceptores de rentas de cuarta categoría
Retenciones a empresas constructoras y empresas proveedoras de materiales de construcción.

6) Impuesto a los Espectáculos Públicos No deportivos (retención)

Hay que hacer una disquisición sobre este punto, para que opere el plazo de 10 años, es requisito indispensable que el agente de retención o percepción haya efectuado la retención o percepción. En caso que el agente no haya efectuado la retención o percepción, no se aplica el plazo de prescripción de 10 años sino el de 4 años.

Conforme a lo regulado en el artículo 44º del TUO del Código Tributario, el término prescriptorio se computará:

1. Desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva (Por ejemplo, el Impuesto a la Renta).
2. Desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior (Por ejemplo, el IGV, el Impuesto Selectivo al Consumo, las Aportaciones a ESSALUD y a la ONP).

3. Desde el 1 de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores (En este supuesto están comprendidos los arbitrios municipales, los cuales son determinados por el órgano administrador de los tributos municipales).
4. Desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

Los artículos 47º y 48º de TUO del Código Tributario señalan que la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario y que puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

El procedimiento para solicitar la prescripción ha sido recogido en el TUPA de la SUNAT como Procedimiento Nº 53 y se inicia con la presentación de una solicitud firmada por el deudor tributario o representante legal acreditado en el RUC, pidiendo que se declare la prescripción de :

- La acción de la determinación de la obligación tributaria
- La acción para exigir su pago
- La aplicación de sanciones

Plazo:

El plazo para que la SUNAT emita pronunciamiento respecto de la solicitud e prescripción es de 45 días hábiles. En caso la SUNAT resuelva que no procede lo solicitado, el solicitante puede interponer recurso de apelación contra dicha resolución ante el Tribunal Fiscal dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución denegatoria de inscripción.

En el supuesto que transcurran los 45 días y la SUNAT no emita pronunciamiento, opera el silencio administrativo negativo, esto es, el deudor debe dar por denegada su solicitud y puede interponer recurso de reclamación contra la resolución ficta denegatoria, iniciando así un procedimiento contencioso tributario.

I.3.4 Denegatoria de fraccionamientos regulados por normas especiales

Mediante el Decreto Legislativo Nº 914⁴⁶¹ se regula el Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias – SEAP, mediante el cual se otorga facilidades para el pago al contado o en forma

⁴⁶¹ Publicado el 10.04.2001

fraccionada de la deuda tributaria exigible al 31.07.2000 y se extingue los intereses, recargos, ajustes y multas así como los gastos y costas.

La deuda materia de acogimiento al SEAP se actualiza mediante la variación del Índice de Precios al Consumidor hasta el 31.01.2001 y mediante la Tasa de Interés Moratorio – TIM a partir de 01.01.2001 hasta la fecha de acogimiento.

El plazo para acogerse al SEAP es de 10 años, esto es el beneficio está vigente hasta el 11.04.2011.

No están comprendidas en el SEAP, entre otras las siguientes deudas:

- Intereses de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los períodos tributarios enero a julio de 2000.
- Deuda por prestaciones otorgadas por ESSALUD a trabajadores de entidades empleadoras morosas.
- Deudas acogidas al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario – REFT regulado por la Ley N° 27344, aún cuando los deudores tributarios no hubieran incumplido el pago de las cuotas o renunciado a dicho régimen. La excepción la constituye las deudas no acogidas al REFT siempre que se encuentren al día en el pago de sus cuotas.

El procedimiento para solicitar la prescripción ha sido recogido en el TUPA de la SUNAT como Procedimiento N° 52.

Requisitos:

Antes de presentar la solicitud por cada tipo de deuda

- Haber presentado sus declaraciones juradas y efectuar el pago del íntegro de sus obligaciones corrientes y/o aportes correspondientes a los períodos tributarios cuyo vencimiento se produzca en los dos (2) meses anteriores a la fecha de acogimiento.
- Acreditar el pago del noventa por ciento (90%) de la deuda tratándose de acogimiento al contado o haber pagado la cuota inicial si se opta por el pago fraccionado, en cuyo caso, la citada cuota no podrá ser menor a S/. 150.00.

Al momento de presentar la solicitud:

- Formulario N° 4840 – Solicitud de acogimiento al SEAP debidamente firmado por el deudor tributario o representante legal acreditado en el RUC.

- En caso de acogerse por multas, recargos, reajustes e intereses así como costas y gastos deberá contener número de RUC, modalidad de pago, número de cuotas, monto de las mismas e importe pagado.

- Adjuntar anexos por cada tipo de deuda:
 - Formulario 4841 - Anexo SUNAT – Solicitud de acogimiento al SEAP para los tributos administrados por la SUNAT.

 - Formulario 4842 - Anexo ESSALUD – Solicitud de acogimiento al SEAP.

 - Formulario 4843 - Anexo ONP – Solicitud de acogimiento al SEAP.

 - Formulario 4844 - Anexo SENCICO – Solicitud de acogimiento al SEAP.

 - Formulario 4845 - Anexo FONAVI – Solicitud de acogimiento al SEAP.

En cada anexo se indicará los datos del contribuyente (Nº de RUC, nombre y apellidos, denominación o razón social, detalle de la deuda tributaria materia de acogimiento).

- Copia del desistimiento presentado en caso que la deuda materia de acogimiento sea objeto de recurso impugnatorio o demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial.

- De encontrarse sometido a proceso concursal, el contribuyente deberá presentar copia certificada del acta respectiva donde conste la aprobación de la junta de acreedores para acogerse al SEAP.

- De solicitarse el acogimiento de deudas correspondientes al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, el contribuyente tendrá que cumplir con los siguientes requisitos:
 - i) Adjuntar el detalle de los montos acogidos al fraccionamiento
 - ii) Consignar por cada establecimiento, la suma de las deudas de todos los períodos cuyo acogimiento al fraccionamiento se solicita.
 - iii) Utilizar fotocopia del formato contenido en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT⁴⁶².

Plazo:

⁴⁶² Publicada el 17.01.2003, esta norma aprobó las normas complementarias para la declaración y pago del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.

El TUPA de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 002-2003-EF disponía en su Procedimiento N° 64 que la solicitud de acogimiento al SEAP constituía un procedimiento de evaluación previa con silencio negativo y que la resolución denegatoria ficta era objeto de reclamación y luego de apelación ante el Tribunal Fiscal.

El Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 05433-3-2003, publicada el 26.11.2003 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria de acuerdo a lo regulado en el artículo 154° del TUO del Código Tributario⁴⁶³, ha señalado que *“las resoluciones que declaran el no acogimiento o el acogimiento parcial al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias – Decreto Legislativo N° 914, califican como actos apelables ante el Tribunal Fiscal. Distinto es el caso de las resoluciones mediante las cuales la Administración determina como deuda acogida un mayor monto por la deuda identificada por el interesado en su solicitud de acogimiento, así como cuando acoge deuda que no se relaciona directamente con la identificada por el interesado, supuestos en que procede la interposición de un recurso de reclamación.”*

La citada resolución se sustenta en el hecho que mediante la presentación de solicitudes de fraccionamiento demás beneficios para el pago de la deuda tributaria con carácter general establecidos por el Poder Ejecutivo se inician procedimientos no contenciosos y que en caso la Administración desestime tales solicitudes, el Código Tributario reconoce al interesado el derecho de impugnar tal decisión mediante apelación ante el Tribunal Fiscal, por lo que las resoluciones que declaran el no acogimiento o el acogimiento parcial al fraccionamiento o al pago al contado con descuento de la deuda tributaria, otorgados mediante el Decreto Legislativo N° 914, tienen la calidad de actos apelables.

El criterio contenido en la Resolución antes citada, dejó sin efecto la regulación contenida en el Procedimiento N° 64 del TUPA de la SUNAT.

Tanto el TUPA anterior de la SUNAT como el actual califican a la solicitud de acogimiento al SEAP como procedimiento de aprobación automática. Discrepamos de esta calificación pues por su naturaleza, dicha solicitud debe estar sujeta a un pronunciamiento de la Administración respecto del cumplimiento de los requisitos establecidos en la normatividad del SEAP a fin de aprobar o denegar lo solicitado. Además al calificar este procedimiento como aprobación automática, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31° de la LPAG el plazo máximo para expedir el documento, en este caso la resolución aprobatoria del acogimiento no debe exceder los cinco (5) días hábiles, salvo que existieran plazos mayores fijados por leyes anteriores a la vigencia de la LPAG.

⁴⁶³ Conforme a lo dispuesto en este artículo, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley.

Las normas que regulan el SEAP omiten establecer un plazo máximo para que la Administración emita pronunciamiento, por lo que en forma supletoria se aplica el plazo de 30 días previsto en el artículo 35º de la LPAG. Dado que no hay plazo mayor fijado por leyes anteriores a la vigencia de la LPAG, el plazo para emitir la resolución aprobatoria debe ser cinco (5) días. Ahora bien, teniendo en cuenta las labores recargadas de la SUNAT es poco probable que las resoluciones aprobatorias se emitan en un plazo tan corto.

Dado que el TUPA no es un reglamento, ni tiene rango de ley sino que es una compilación de procedimientos, no se ha modificado los alcances de la Resolución N° 05433-3-2003, por lo que el criterio contenido en ella sigue vigente y continúa aplicable.

De otro lado, de efectuarse una fiscalización posterior para verificar el correcto acogimiento al SEAP, tendríamos que si no cumplió los requisitos, el contribuyente nunca estuvo acogido al SEAP. No obstante pudo haber pagado la totalidad de la deuda materia de beneficio y tendría que imputarse dichos pagos contra la deuda actualizada conforme a lo dispuesto en el Código Tributario.

En vista de todas estas dificultades consideramos que debería modificarse el TUPA de la SUNAT y aportar lo dispuesto en la RTF antes mencionada en los supuestos de denegatoria total o parcial para efecto del SEAP.

Subcapítulo II:

Procedimientos no contenciosos no vinculados a la determinación de la obligación tributaria

II.1 Definición

El procedimiento no contencioso no vinculado a la determinación de la obligación tributaria consiste en toda solicitud que no tenga injerencia en la determinación de la obligación tributaria. Pensemos por

citar un ejemplo en la inscripción del deudor tributario en el Régimen Único de Contribuyentes – RUC; evidentemente la inscripción es importante dado que el RUC es el documento de identidad tributaria. Sin embargo, la omisión a la inscripción carece de incidencia alguna respecto de la determinación de los tributos a los que se encuentra afecto dicho deudor por mandato expreso de las respectivas normas.

Igual ocurría con la inscripción de determinadas entidades (centros educativos, universidades, entre otras) en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones, pues el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 677-3-2000, publicada el 17 de noviembre de 2000 y jurisprudencia de observancia obligatoria de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 154º del TUO del Código Tributario, señaló que *“...la inscripción en el Registro de Entidades Perceptoras de Donaciones(...) no es un acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de la obligación tributaria de quien solicita su ingreso a dicho registro, pues no afecta su situación jurídica como contribuyente.*

Si bien, dicho acto administrativo tendría alguna injerencia en la determinación de la obligación tributaria del donante quien debe cerciorarse que la entidad donataria se encuentre debidamente inscrita para que sea aplicable su crédito, dicha circunstancia no es suficiente para considerar que la denegatoria de la inscripción en dicho Registro es un acto vinculado con la determinación de la obligación tributaria (...).”

II.2 Regulación en el Código Tributario

Las normas relativas al procedimiento no contencioso no vinculado a la determinación de la obligación tributaria están contenidas en el segundo párrafo del artículo 162º del Código Tributario, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 162º.- Trámite de solicitudes no contenciosas (Segundo párrafo)

Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas se tramitarán de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General.”

Antecedentes

- 1) Código Tributario – Principios Generales (Vigente del 01.07.68 al 30.11.92)

El Código primigenio aprobado por Decreto Supremo N° 263-68-HC y cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 218-90-EF no contenía disposición alguna respecto del procedimiento no contencioso. Por tanto, se aplicaron las disposiciones del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, el que luego fuera elevado a categoría de ley mediante

el Decreto Ley N° 26111. Es decir, las solicitudes no contenciosas se tramitaban como procedimiento administrativo aplicándose las normas de la LNGPA.

2) Decreto Ley N° 25859 (Vigente del 01.12.92 al 31.12.93)

El artículo 162° constituye la primera regulación expresa del procedimiento no contencioso tributario, y en especial del no contencioso tributario no vinculado a la determinación de la obligación tributaria.

El texto de la norma en cuestión era el siguiente:

“Artículo 162°.- Los deudores tributarios podrán formular solicitudes no contenciosas a la Administración Tributaria, la que deberá notificar su decisión en el plazo de noventa (90) días cuando, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriere de pronunciamiento expreso de dicha Administración.

Artículo 163°.- La Resolución que resuelve el procedimiento no contencioso será apelable ante el Tribunal Fiscal.

En caso de no resolverse la solicitud en el plazo de noventa (90) días hábiles, se entenderá producida la denegatoria tácita, en cuyo caso será susceptible de ser reclamada.”

3) Decreto Legislativo N° 773 (Vigente del 01.01.94 al 20.04.96)

El Código Tributario aprobado por el referido Decreto modificó las reglas del procedimiento no contencioso de la siguiente forma:

“Artículo 162°.- Trámite de solicitudes no contenciosas (Segundo párrafo

Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas se tramitarán de conformidad con la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.”

4) Decreto Legislativo N° 816 (Vigente del 21.04.96 a la fecha)

Es el actual Código Tributario cuyos sucesivos cambios han sido recogidos en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF. No hay cambios en la regulación de los procedimientos no contenciosos no vinculados con la determinación de la obligación tributaria.

5) Decreto Legislativo N° 953 (Vigente a partir del 06.02.2004 hasta el 24.12.2006)

La norma en cuestión modificó el segundo párrafo del artículo 162° por el siguiente texto:

“Artículo 162º.- Trámite de solicitudes no contenciosas (Segundo párrafo)

Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas se tramitarán de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General.”

Esta norma efectúa una modificación de carácter formal al segundo párrafo del artículo 162º sustituyendo la mención a “Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos” por “Ley del Procedimiento Administrativo General”. La razón es obvia, la LPAG entró en vigencia a partir del 12.10.2001 por lo que resultaba necesario actualizar la remisión contenida en dicho párrafo.

6) Decreto Legislativo N° 981 (Vigente a partir del 01.04.2007)

Esta norma modificó el segundo párrafo del artículo 162º y el artículo 163º en los siguientes términos:

“Artículo 162º.- Trámite de solicitudes no contenciosas (Segundo párrafo)

Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas serán resueltas según el procedimiento regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Sin perjuicio de lo anterior, resultan aplicables las disposiciones del Código Tributario o de otras normas tributarias en aquellos aspectos del procedimiento regulados expresamente en ellas.”

“Artículo 163º.- De la impugnación (último párrafo)

Los actos de la Administración Tributaria que resuelven las solicitudes no contenciosas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 162º podrán ser impugnados mediante los recursos regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, los mismos que se tramitarán observando lo dispuesto en la citada Ley, salvo en aquellos aspectos regulados expresamente en el presente Código.”

Como se aprecia, las modificaciones introducidas por el citado Decreto mantienen la regla que los procedimientos no contenciosos no vinculados a la determinación de la obligación tributaria se rigen por lo dispuesto en la LPAG, salvo en aquellos aspectos expresamente regulados en el Código Tributario, los cuales se aplicarán a dichos procedimientos. Dentro de estos aspectos, podemos citar por ejemplo, las reglas relativas a las notificaciones contempladas en el artículo 104º del citado Código, las cuales serán aplicables a esta clase de procedimientos.

Igualmente resultan aplicables lo dispuesto en los artículos 106º, 107º, 108º y 109º del Código Tributario relativos a los efectos de las notificaciones, a la revocación, modificación o sustitución de

los actos antes de su notificación y después de ésta, a la nulidad y anulabilidad de actos y a la nulidad de actos.

El mismo tratamiento se aplica a la impugnación de este tipo de solicitudes.

Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444

Dado que el segundo párrafo del artículo 162° del TUO del Código Tributario y normas modificatorias remite a la LPAG a efecto de la tramitación de los procedimientos son contenciosos no vinculados a la determinación de la obligación tributaria, reseñemos las principales disposiciones aplicables de esta ley.

Conforme a lo previsto en los artículos 30°, 33° y 34° de la LPAG, los procedimientos administrativos, que por exigencia deben iniciar los administrados ante las entidades se clasifica en:

i. Procedimientos de aprobación automática

En estos procedimientos, la solicitud es considerada aprobada desde el mismo momento de su presentación ante la entidad competente para conocerla, siempre que cumpla con los requisitos y entregue la documentación completa, exigidos por el TUPA de la entidad.

Las entidades no emiten ningún pronunciamiento expreso confirmatorio de la aprobación automática, debiendo sólo realizar la fiscalización posterior.

Dentro de esta categoría encajan los procedimientos relativos a la inscripción en el RUC, la solicitud de autorización de impresión de comprobantes de pago, declaración de baja de series de comprobantes de pago u otros documentos, la declaración de baja de comprobantes de pago u otros documentos no entregados, entre otros.

ii. Procedimientos de evaluación previa:

En estos procedimientos, las entidades sí emiten pronunciamiento. Ahora bien, en caso de falta de pronunciamiento oportuno, estos pronunciamientos se subdividen en:

ii.a Procedimiento de evaluación previa con silencio positivo, esto es la falta de pronunciamiento dentro del plazo fijado por las normas equivale a la aprobación de la solicitud.

ii.b Procedimiento de evaluación previa con silencio negativo; esto es la falta de pronunciamiento dentro del plazo fijado por las normas equivale a la denegatoria de lo solicitado.

Cabe señalar que el artículo 37º de la LPAG dispone que el TUPA comprende la calificación de cada procedimiento según corresponda entre procedimientos de evaluación previa o de aprobación automática y en el primer supuesto si el silencio administrativo aplicable es negativo o positivo.

Dentro del campo tributario, son procedimientos de evaluación previa con silencio positivo, la emisión de la certificación para efectos de la recuperación del capital invertido tratándose de contribuyentes no domiciliados o la solicitud para la renuncia a la exoneración del Apéndice I del TUO de la Ley del IGV.

Por otra parte, son procedimientos de evaluación previa con silencio negativo, la solicitud de baja de inscripción en el RUC, la solicitud de inscripción en el Registro de Imprentas, la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento a título particular.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 35º de la LPAG, el plazo que transcurra desde el inicio de un procedimiento administrativo de evaluación previa hasta que sea dictada la resolución respectiva, no puede exceder de treinta (30) días hábiles, salvo que por ley o decreto legislativo se establezcan procedimientos cuyo cumplimiento requiera una duración mayor.

Recursos impugnatorios

El artículo 207º de la LPAG establece que los recursos administrativos son:

- a) Recurso de reconsideración
- b) Recurso de apelación
- c) Recurso de revisión

El término para la interposición de los recursos es de quince (15) días perentorios y deberán resolverse en el plazo de treinta (30) días.

Por su parte, el artículo 208º de la LPAG señala que el recurso de reconsideración se interpondrá ante el mismo órgano que dictó el primer acto materia de impugnación y deberá sustentarse en prueba nueva. Este recurso opcional y su no interposición no impide el ejercicio del recurso de apelación.

El término “prueba nueva” debe entenderse referido no solo a documentos (pruebas instrumentales) sino que también comprende argumentos jurídicos y fácticos.

El artículo 209º de la LPAG dispone que el recurso de apelación se interpondrá cuando la impugnación se sustente en diferente interpretación de las pruebas producidas o cuando se trate de

cuestiones de puro derecho, debiendo dirigirse a la misma autoridad que expidió el acto que se impugna para que eleve lo actuado al superior jerárquico.

Por su parte, el artículo 210º de la LPAG contempla que excepcionalmente hay lugar a recurso de revisión, ante una tercera instancia de competencia nacional, si las dos instancias anteriores fueron resueltas por autoridades que no son de competencia nacional, debiendo dirigirse a la misma autoridad que expidió el acto que se impugna para que eleve lo actuado al superior jerárquico.

Este no es el caso de la SUNAT pues las apelaciones formuladas de acuerdo a la LPAG son resueltas por el Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos, el cual tiene competencia nacional de acuerdo a lo previsto en el artículo 21º del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT⁴⁶⁴.

Conforme a lo regulado en el artículo 211º de la LPAG el escrito del recurso deberá señalar el acto de que se recurre y cumplir con los siguientes requisitos:

1. Nombre y apellidos completos, domicilio y número de documento de identidad (en este caso el RUC), y en su caso, la calidad de representante y de la persona a quien represente.
2. La expresión concreta de lo pedido, los fundamentos de hecho que lo apoye y cuando le sea posible, los de derecho.
3. Lugar, fecha, firma o huella digital, en caso de no saber firmar o estar impedido.
4. La indicación del órgano, la entidad o la autoridad a la cual es dirigida, entendiéndose por tal, a la autoridad de grado más cercano al usuario, según la jerarquía, con competencia para conocerlo y resolverlo.
5. La dirección del lugar donde se desea recibir las notificaciones del procedimiento, cuando sea diferente al domicilio real expuesto en virtud del numeral 1.
6. La relación de los documentos y anexos que acompaña, indicados en el TUPA.
7. La identificación del expediente de la materia, tratándose de procedimientos ya iniciados.

El artículo 213º de la LPAG señala que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

⁴⁶⁴

Aprobado por el Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, publicado el 27.10.2002 y vigente a partir del 01.01.2003.

Finalmente. El artículo 214º de la LPAG establece que los recursos administrativos se ejercitarán por una sola vez en cada procedimiento administrativo y nunca simultáneamente.

Esto quiere decir que no podrá interponerse en un mismo momento recurso de reconsideración y de apelación.

De acuerdo con lo expuesto en los párrafos precedentes, son características del procedimiento no contencioso tributario no vinculado a la determinación de la obligación tributaria las que se indican a continuación:

- 1) No guarda relación con la liquidación del tributo, esto es la cuantificación de la base imponible y de sus accesorios (intereses, reajustes y sanciones) o con la existencia o no de obligación tributaria.
- 2) Se regula por las normas previstas en la Ley del Procedimiento Administrativo General, de lo cual cabe distinguir dos aspectos:

2.1 La resolución que resuelve la solicitud no contenciosa es recurrible ante la propia autoridad que la emitió en primera instancia mediante recurso de reconsideración para lo cual se requiere prueba nueva. En caso, se opte por apelar, la resolución deberá ser elevada al superior jerárquico, que en el caso de la SUNAT es el Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos, tal como lo contempla su Reglamento de Organización y Funciones.

2.2 Es un procedimiento de evaluación previa con silencio negativo. Ello implica que la falta de respuesta de la Administración en el plazo de 30 días hábiles implica la denegatoria de la solicitud (Aplicación del silencio administrativo negativo). De producirse este supuesto, el deudor tributario puede interponer recurso de apelación contra la resolución denegatoria ficta. Por tratarse de una facultad del deudor tributario y no de una obligación impuesta por el ordenamiento legal, consideramos que queda a la decisión del deudor tributario ejercer o no dicha facultad, o esperar el pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

Conforme a las características antes descritas, califican como procedimientos no contenciosos no vinculados a la determinación de la obligación tributaria, entre otros, los siguientes:

- Solicitud de baja de inscripción en el RUC.
- Solicitud de inscripción en el Registro de Imprentas
- Solicitud de comprobantes de pago por operaciones no habituales – Formulario N° 820.
- Denegatoria de aplazamiento y/o fraccionamiento a título particular.

A continuación analicemos los principales procedimientos no contenciosos no vinculados a la determinación de la obligación tributaria.

II.3 Principales procedimientos no contenciosos no vinculados a la determinación de la obligación tributaria

II.3.1 Solicitud de baja de inscripción en el RUC

Conforme a lo señalado en las normas que regulan el Registro Único de Contribuyentes - RUC (Decreto Legislativo N° 943⁴⁶⁵ y Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT⁴⁶⁶) son causales de baja en dicho registro:

- a) Traspaso de negocio
- b) Cierre o cese definitivo
- c) Quiebra o sobreseimiento definitivo
- d) Extinción o disolución de entidades inscritas en los Registros Públicos
- e) Cancelación de inscripción de partidos
- f) Fallecimiento del sujeto inscrito
- g) Fin de la sucesión indivisa
- h) Disolución o extinción de universidades, institutos y escuelas superiores y centros educativos o culturales particulares
- i) Extinción de entidades del Gobierno Central, Regional o Local, Instituciones Públicas, Unidades Ejecutoras, Empresas de Derecho Público, Universidades, Institutos y Escuelas Superiores, centros educativos o culturales del Estado
- j) Extinción o disolución de sociedades irregulares
- k) Extinción de comunidad de bienes
- l) Liquidación de Fondos de Inversión y Fondos Mutuos de Inversión en Valores
- ll) Término del fideicomiso en el caso de patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras
- m) Término del contrato de colaboración empresarial (caso de los consorcios, joint ventures, entre otros)
- n) Cancelación de la inscripción de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional – ENIEX
- ñ) Cancelación de las Embajadas, Misiones Diplomáticas, Oficinas Consulares y Organizaciones Internacionales
- o) Extinción de instituciones religiosas pertenecientes a la Iglesia Católica
- p) Cualquier otra circunstancia que conlleve la pérdida de su calidad como deudor tributario

⁴⁶⁵ Publicado el 18.12.2003 y vigente a partir del 19.09.2004.

⁴⁶⁶ Publicada el 18.09.2004 y vigente a partir del 19.09.2004

La razón de dar de baja en el RUC a los deudores tributarios que calcen en los supuestos antes citados obedece la necesidad de depurar dicho registro de deudores que carecen de interés fiscal pues ya cumplieron con su finalidad, por ejemplo los contratos de colaboración empresarial por un plazo determinado, o cuando los socios o accionistas de las empresas acuerdan poner fin a las mismas, o por razones naturales (muerte de la persona natural), o porque el deudor por razones económicas y financieras no tiene posibilidades de continuar operando (disolución y liquidación en un proceso concursal). Esta depuración no enerva la facultad de la Administración de determinar y cobrar la deuda tributaria de los deudores a los que se les aprueba la baja, bien sea en cabeza de éstos o de los responsables designados por las normas tributarias.

Este procedimiento se encuentra regulado como Procedimiento N° 4 en el TUPA de la SUNAT

Requisitos generales

<p>- Exhibir el original y presentar fotocopia de documento de identidad original del titular o de su representante legal acreditado en el RUC. El trámite de baja de inscripción se realizará de manera personal por el titular o su representante legal. De efectuarse por un tercero, adicionalmente este deberá exhibir el original y Presentar fotocopia de su documento de identidad y presentará el Formulario 2135 "Solicitud de baja de inscripción o de tributos", firmado por el titular o Representante legal acreditado en el RUC".</p>
--

Requisitos específicos:

<p>- En caso tuviera comprobantes de pago disponibles, previamente deberá dar de baja a los mismos.</p> <p>- Adicionalmente, deberá exhibir y presentar fotocopia simple según corresponda. En caso de fallecimiento debe exhibirse y presentar fotocopia del documento de identidad original del solicitante.</p>
--

4.2.1) Traspaso de negocio:

Contrato privado de traspaso con firmas legalizadas por Notario o Fedatario de la SUNAT. Aplicable sólo a la persona natural, la sociedad conyugal o la sucesión indivisa.

4.2.2) Cierre o cese definitivo:

No tiene requisitos adicionales. Aplicable sólo a la persona natural, la sociedad conyugal o la sucesión indivisa.

<p>4.2.3) Quiebra o sobreseimiento definitivo: Resolución judicial de quiebra o resolución de sobreseimiento definitivo en los procesos regulados por el Decreto Ley N° 26116 y su reglamento.</p>
<p>4.2.4) Extinción o disolución de entidades inscritas en los Registros Públicos: Constancia de inscripción de la extinción en los Registros Públicos o escritura pública o acuerdo de fusión, escisión o demás formas de reorganización societaria o empresas, según corresponda, inscrito en los Registros Públicos.</p>
<p>4.2.5) Cancelación de la inscripción de partidos, alianzas o movimientos y organizaciones políticas: Resolución del registro de organizaciones políticas que cancela la inscripción del partido, alianza o movimiento u organización política del Jurado Nacional de Elecciones.</p>
<p>4.2.6) Fallecimiento del sujeto inscrito: Partida o acta de defunción del causante emitida por la municipalidad.</p>
<p>4.2.7) Fin de la sucesión indivisa: Si se trata de partición extrajudicial: testamento, escritura pública o documento privado con firmas legalizadas notarialmente Si se trata de partición judicial: resolución judicial de partición.</p>
<p>4.2.8) Disolución o extinción de universidades, institutos y escuelas superiores, y Centros educativos o culturales particulares: Acta o acuerdo de disolución o extinción de la entidad. Adicionalmente, en el caso de los centros educativos que se acogen al Decreto Legislativo N° 882, el acta o acuerdo de disolución deberá indicar expresamente, que ésta se da con el fin de acogerse a lo normado en el mencionado Decreto.</p>
<p>4.2.9) Extinción de entidades del Gobierno Central, Regional o Local, Instituciones Públicas, Unidades Ejecutoras, empresas de derecho público, universidades institutos y escuelas superiores, centros educativos o culturales del Estado: Dispositivo legal donde se formaliza el cese, fusión o demás formas de extinción o reorganización de la entidad, según corresponda:</p>
<p>4.2.10) Extinción o disolución de sociedades irregulares: Documento que acredite el acuerdo de los socios de poner fin a la sociedad</p>

irregular.

La constancia o certificado de los Registros Públicos en el que conste que no existe una persona jurídica inscrita con la denominación o razón social elegida por la sociedad irregular, cuya fecha de expedición no exceda los 10 días hábiles; o, de ser el caso, la ficha de inscripción de la persona jurídica que se encuentre inscrita con la misma denominación o razón social elegida por la sociedad irregular.

4.2.11) Extinción de comunidad de bienes:

Documento que acredite el fin de la comunidad de bienes.

4.2.12) Liquidación de fondos de inversión y fondos mutuos de inversión en valores:

Fondos mutuos y fondos de inversión de oferta pública: Resolución de la CONASEV de exclusión del Registro Público del Mercado de Valores.

Fondos de inversión de oferta privada:

Documento que contenga el acto de disolución, o extinción legalizado por Notario Público.

4.2.13) Término del fideicomiso en el caso de patrimonios fideicometidos de

Sociedades tituladoras:

Escritura pública o documento que acredite el acuerdo de extinción del fideicomiso.

4.2.14) Término del contrato de colaboración empresarial:

Acta o acuerdo que acredite el término del contrato.

4.2.15) Cancelación de la inscripción de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional - ENIEX:

Resolución mediante la cual cancela su inscripción en el Registro de ENIEX de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI o constancia de la no renovación de la inscripción en el citado registro por dicha agencia

4.2.16) Cancelación de las Embajadas, Misiones Diplomáticas, oficinas consulares y organizaciones internacionales:

Documento en el que conste el cese de la Embajada, Misión Diplomática, Oficina Consular y Organización Internacional, expedido por la dirección de Privilegios e Inmunidades del Ministerio de Relaciones Exteriores.

4.2.17) Extinción de instituciones religiosas pertenecientes a la Iglesia Católica:

Documento expedido por la autoridad eclesiástica competente donde conste su

disolución o extinción.

4.2.18) Cualquier otra circunstancia que conlleve la pérdida de su calidad de deudor tributario:

Documento que acredite su cierre, cese, disolución.

Plazo:

Cuarenta y cinco (45) días hábiles.

Recurso de reconsideración: Se interpone ante la autoridad que resuelve la solicitud en sentido desfavorable. El TUPA fija como autoridad al Intendente Nacional de Servicios al Contribuyente, al Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales y a los Intendentes Regionales y Jefes de Oficinas Zonales.

Recurso de apelación: Se interpone ante el superior jerárquico. En el caso de resoluciones expedidas por el Intendente Nacional de Servicios al Contribuyente, al Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales y a los Intendentes Regionales, el recurso de apelación será resuelto por el Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos. En el caso de resoluciones expedidas por los Jefes de Oficina Zonal, el recurso será resuelto por los Intendentes Regionales.

II.3.2 Solicitud de inscripción en el Registro de Imprentas

Conforme a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago⁴⁶⁷ y normas modificatorias, quienes realicen trabajos de impresión y/o importación de los mismos, deberán cumplir con las disposiciones contenidas en dicho numeral. Este procedimiento se encuentra regulado como Procedimiento N° 11 en el TUPA de la SUNAT.

Requisitos

Presentar los siguientes formularios debidamente llenados y firmados por el contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC:

- Formulario 804 "Registro de imprentas".
- Formulario 805 "Información complementaria para el Registro de Imprentas".

De realizar el trámite a través de un tercero autorizado, éste deberá exhibir el original

⁴⁶⁷ Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNATA, publicada el 24.01.99 y vigente a partir del 01.02.99.

de su documento de identidad vigente y presentar una copia del documento de identidad vigente del contribuyente o su representante legal acreditado en el RUC.

Copia simple de la siguiente información, según sea el caso, sin perjuicio de otra adicional que la SUNAT pueda solicitar:

- Contrato de compraventa de la maquinaria de impresión con firmas legalizadas notarialmente y el comprobante de pago respectivo, o de ser el caso, del Formulario N° 820 – “Comprobante por operaciones no habituales”.

- Contrato de arrendamiento o cesión en uso de la maquinaria de impresión con firmas legalizadas notarialmente y los comprobantes de pago respectivos

En el caso del Formulario 1683 - "Impuesto a la Renta de primera categoría", aquellos presentados por el arrendador durante los últimos seis (6) meses, o desde la vigencia del contrato. en caso que el arrendamiento tenga una duración menor, hasta la fecha de presentación de la solicitud de inscripción.

- Testimonio de la escritura pública de constitución o constancia de inscripción en los Registros Públicos donde conste que la maquinaria de impresión constituye un aporte al capital social de la persona jurídica.

- Póliza de adjudicación de la maquinaria de impresión, emitida por martilleros públicos o entidades que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros.

Plazo:

Treinta (30) días hábiles.

Recurso de reconsideración: Se interpone ante la autoridad que resuelve la solicitud en sentido desfavorable. El TUPA fija como autoridad al Intendente Nacional de Servicios al Contribuyente, al Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales y a los Intendentes Regionales y Jefes de Oficinas Zonales.

Recurso de apelación: Se interpone ante el superior jerárquico. En el caso de resoluciones expedidas por el Intendente Nacional de Servicios al Contribuyente, al Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales y a los Intendentes Regionales.

II.3.3 Solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria con carácter particular.

El artículo 36° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953 y Decreto Legislativo N° 969⁴⁶⁸ establece que en casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquélla establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar y con los siguientes requisitos:

- a) Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso la Administración podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías; y
- b) Que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento. Excepcionalmente, mediante Decreto Supremo se podrá establecer los casos en los cuales no se aplique este requisito.

Mediante Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT⁴⁶⁹ se aprobó el actual Reglamento del artículo 36° antes citado. Conforme a lo dispuesto en el artículo 3° de la referida Resolución,⁴⁷⁰ las deudas tributarias que no podrán ser materia de aplazamiento y/o fraccionamiento son las siguientes:

- a. Las correspondientes al último período tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud, así como aquéllas cuyo vencimiento se produzca en el mes de presentación de la solicitud.
- b. La regularización del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento se hubiera producido en el mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud, o se produzca en el mes de presentación de la solicitud.
- c. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y del Impuesto Selectivo al Consumo cuya regularización no haya vencido.
- d. El Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN.
- e. Las que hubieran sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento anterior, otorgado con carácter general o particular.

Están comprendidas en este inciso la deuda tributaria contenida en las resoluciones de pérdida del Régimen de Fraccionamiento Especial – RFE (Decreto Legislativo N° 848); las cuotas o el saldo pendiente de pago correspondientes al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario – REFT (Ley N° 27344), Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias – SEAP (Decreto Legislativo N° 914) y Sistema de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias – RESIT (Ley N° 27681), así como las órdenes de pago emitidas por dichos conceptos.

- f. Los tributos retenidos o percibidos.

⁴⁶⁸ Publicado el 24.12.2006, vigente a partir del 25.12.2006.

⁴⁶⁹ Publicada el 28.04.2004, vigente a partir del 01.09.2004.

⁴⁷⁰ Modificado por la Resolución de Superintendencia N° 130-2005/SUNAT publicada el 17.07.2005, vigente a partir del 18.07.2005.

- g. Las que se encuentren en trámite de reclamación, apelación, demanda contencioso administrativa o estén comprendidas en acciones de amparo, salvo que a la fecha de presentación de la solicitud se hubiera aceptado el desistimiento de la pretensión y conste en resolución firme.
- h. Las multas rebajadas por el acogimiento al régimen de incentivos a que se refieren los artículos 179° y 179°-A del Código.
- i. Las multas rebajadas por aplicación del régimen de gradualidad, cuando por dicha rebaja se exija el pago como criterio de gradualidad.
- j. Las que se encuentren comprendidas en procesos de reestructuración patrimonial al amparo de la Ley N° 27809 – Ley General del Sistema Concursal, en el procedimiento transitorio contemplado en el Decreto de Urgencia N° 064-99, así como en procesos de reestructuración empresarial regulados por el Decreto Ley N° 26116.
- k. El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo que corresponda pagar por el ejercicio en el cual se presenta la solicitud, así como por el ejercicio anterior cuando la última cuota correspondiente al pago fraccionado de dicho impuesto no hubiera vencido.

Adicionalmente, tampoco podrá ser materia de una solicitud de aplazamiento la deuda tributaria que en conjunto resulte menor al cinco por ciento (5%) de la UIT al momento de presentar dicha solicitud.⁴⁷¹

Cabe señalar que la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981⁴⁷² vigente a partir del 1 de abril de 2007, establece que los deudores tributarios que hubieran acumulado dos (2) o más cuotas de los beneficios aprobados mediante Ley N° 27344, Decreto Legislativo N° 914 (SEAP) o tres (3) o más cuotas del beneficio aprobado por la Ley N° 27681⁴⁷³, vencidas y pendientes de pago, podrán acoger al aplazamiento y/o fraccionamiento, las cuotas vencidas y pendientes de pago, la totalidad de las cuotas por las que se hubieran dado vencidos los plazos y la deuda que no se encuentre acogida a los beneficios mencionados.

En ese sentido, la norma citada en el párrafo precedente ha dejado sin efecto a partir del 1 de abril de 2007 el inciso d. del artículo 3° del Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento

Por tanto, a partir de la fecha antes indicada los deudores tributarios podrán incorporar la deuda por los beneficios mencionados como parte de la deuda por la cual solicitan aplazamiento y/o fraccionamiento.

Requisitos:

Al momento de presentar la solicitud:

⁴⁷¹ Párrafo incorporado por la Resolución de Superintendencia N° 229-2005/SUNAT, publicada el 14.11.2005, vigente a partir del 15.11.2005.

⁴⁷² Publicado el 15.03.2007.

⁴⁷³ Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las deudas tributarias – RESIT.

- Haber presentado todas las declaraciones-pago que correspondan a la deuda Tributaria por la que se solicita aplazamiento y/o fraccionamiento. Tratándose de Deuda tributaria correspondiente al nuevo Régimen Único Simplificado, Impuesto a La Renta de primera categoría o tributos derogados, para efectos del acogimiento al Aplazamiento y/o fraccionamiento se entenderán presentadas las declaraciones con la presentación de la solicitud.

- Haber cancelado la totalidad de las cuotas vencidas y pendientes de pago del REFT , SEAP o RESIT, así como las órdenes de pago que se hubieran emitido por éstas, en caso el deudor tributario acumule dos (2) o más cuotas vencidas y pendientes de pago del REFT.,o del SEAP, o tres (3) o más cuotas vencidas y pendientes de pago del RESIT; y haber cancelado la orden de pago notificada por el saldo de los mencionados beneficios.

- No tener la condición de no habido de acuerdo con las normas vigentes.

- No encontrarse en procesos de liquidación judicial o extrajudicial, ni haber suscrito un convenio de liquidación o haber sido notificado con una resolución disponiendo su disolución y liquidación, en merito a lo señalado en la Ley General del Sistema Concursal.

Adicionalmente, el contribuyente deberá formalizar todas las garantías ofrecidas.

Si no cumple con presentar la documentación sustentatoria, deberá subsanar la Omisión o falta de formalidad de los documentos en el plazo de dos (2) días de la Presentación de la solicitud. De lo contrario, no se dará por no presentada la misma.

El solicitante puede obtener 2 documentos antes de la presentación de su solicitud

-Reporte de precalificación, que es un reporte opcional de carácter informativo y se genera de manera independiente según se trate de deuda tributaria correspondiente a la Contribución al FONAVI, Aportaciones a ESSALUD y a la ONP Impuestos al Rodaje y a las Embarcaciones y otros tributos administrados por la SUNAT.

- Archivo personalizado a efecto de llenar el PDT Fracc-36°- Formulario N° 687. A

Partir del día siguiente a la fecha en que el archivo personalizado es requerido por el Solicitante, éste cuenta con un plazo de siete (7) días calendario para presentar su solicitud. En caso de no hacerlo deberá solicitar nuevamente el archivo personalizado.

Para acceder al aplazamiento y/o fraccionamiento, el contribuyente deberá presentar el Formulario virtual N° 687, conteniendo la siguiente información mínima:

- Número de RUC.
- Nombres y apellidos, denominación o razón social del deudor tributario.
- Firma del deudor tributario o representante legal acreditado en el RUC.
- Plazo por el que se solicita aplazamiento y/o fraccionamiento.
- Identificación de la deuda, indicando por lo menos:
 - * El período o la fecha en que se cometió o se detectó la infracción.
 - * El número del(de los) valor(es) correspondiente(s)
 - * Código del tributo, multa o concepto.
 - * Código del tributo asociado, de corresponder.
 - * El monto del tributo o multa y, en su caso,
- Designación de la garantía ofrecida, de corresponder:
 - * Carta fianza.
 - * Hipoteca de primer o segundo rango.

Documentación adjunta a la solicitud

- De solicitarse el acogimiento de deudas correspondientes al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Traga- monedas, tendrá que cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.- Adjuntar el detalle de los montos acogidos al fraccionamiento.
- 2.- Consignar por cada establecimiento, la suma de las deudas de todos los Períodos tributarios cuyo acogimiento al fraccionamiento se solicita.
- 3.- Utilizar fotocopia del formato contenido en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT.

En caso de garantías

Hipoteca

- Copia literal de dominio del bien o bienes a hipotecar o hipotecados, certificado de gravamen del bien hipotecado, así como aquella información necesaria para su debida identificación.
- Tasación arancelaria o comercial efectuada por el Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú o Consejo Nacional de Tasaciones; o por ingeniero o arquitecto colegiado cuando excepcionalmente lo autorice el Intendente o Jefe de la Oficina Zonal.
- Fotocopia simple del poder o poderes correspondientes a la persona o personas autorizadas a hipotecar el bien o bienes, cuando corresponda.

Carta fianza

- Emitida por entidad bancaria o financiera a favor de SUNAT, será irrevocable, solidaria, incondicional y de ejecución inmediata a solo requerimiento de SUNAT. La SUNAT consignará un monto igual al de la deuda a garantizar, o parte de ésta, cuando concurra con otras garantías, incrementada en los siguiente montos:
 - 15% en caso de aplazamiento o de aplazamiento con fraccionamiento
 - 5% tratándose de fraccionamiento.

En caso la deuda acogida sea objeto de recurso impugnatorio

- Fotocopia de la resolución que acepta el desistimiento presentado en el caso que se encuentre en trámite de apelación , demanda contencioso administrativa o en acciones de amparo tratándose de reclamaciones y siempre que medie resolución firme, no será necesario adjuntar copia de la resolución que acepta el desistimiento.
De no adjuntarse el documento indicado la deuda impugnada no será considerada como parte de la solicitud.

Un tema que fue materia de discusión era si impugnación contra la resolución que deniega la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento era susceptible de ser elevada al Tribunal Fiscal.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, en numerosa jurisprudencia, dentro de las que se puede citar las Resoluciones N° 2075-1-95, 280-1-97, 346-2-2000, 903-2-2001 y 08495-4-2004 se ha pronunciado de manera uniforme señalando que la denegatoria u otorgamiento del aplazamiento y/o fraccionamiento a título particular es potestad exclusiva de la Administración Tributaria, careciendo el Tribunal Fiscal de competencia para conocer y resolver dichas impugnaciones, motivo por el cual se inhibe de resolver.

Esta posición ha sido recogida en el TUPA de la SUNAT como Procedimiento N° 51.

Plazo:

Treinta (30) días hábiles contados desde la fecha de presentación de la solicitud, tratándose de fraccionamiento y/o aplazamiento sin garantía.

En el caso de fraccionamiento y/o aplazamiento por el que debe otorgarse garantía, el plazo se computará a partir del día en que el contribuyente cumpla con formalizar las garantías, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16° de la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT.

Recurso de reconsideración: Se interpone ante la autoridad que resuelve la solicitud en sentido desfavorable. El TUPA fija como autoridad al Intendente Nacional de Servicios al Contribuyente, al Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales y a los Intendentes Regionales y Jefes de Oficinas Zonales.

Recurso de apelación: Se interpone ante el superior jerárquico, en esta caso ante el Superintendente Nacional Adjunto. En el caso de resoluciones expedidas por el Jefe de Oficina Zonal al Intendente Regional.

II.3.4. Solicitud de Devolución de Bienes Comisados

Comiso de Bienes

El comiso es la sanción no pecuniaria regulada por el artículo 184° del Código Tributario, mediante la cual se afecta el derecho de posesión o propiedad del infractor, según sea el caso, sobre los bienes vinculados a la comisión de las infracciones sancionadas con comiso según lo previsto en las Tablas I, II y III del Código Tributario y detalladas en el Anexo I de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT⁴⁷⁴, el cual se reproduce a continuación:

INFRACCIONES QUE PUEDEN SER SANCIONADAS CON COMISO DE BIENES

INFRACCION		DESCRIPCION
Artículo 173°	Numeral 1	No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquella en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.
	Numeral 5	No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.
Artículo 174°	Numeral 6	No obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia.
	Numeral 8	Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión.

⁴⁷⁴ Definición de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, Resolución mediante la cual se sustituyó el reglamento de la sanción de comiso de bienes prevista en el artículo 184° del Código Tributario.

	Numeral 9	Remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez.
	Numeral 10	Remitir bienes con comprobantes de pago, guías de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.
	Numeral 11	Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.
	Numeral 13	Usar maquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos .
	Numeral 14	Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visible, según lo establecido en las normas tributarias.
	Numeral 15	No sustentar la posesión de bienes mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.
	Numeral 16	Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez.
Artículo 177°	Numeral 21	No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.
Artículo 178°	Numeral 2	Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.

	Numeral 3	Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
--	-----------	--

La referida afectación del derecho de posesión o propiedad se produce desde el momento en que el Fedatario Fiscalizador detecta la comisión de la infracción respectiva, considerándose que desde dicho momento el bien se encuentra comisado.

La intervención para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias cuya infracción es sancionada con el comiso de bienes es realizada, como ya se dijo, por el Fedatario Fiscalizador, quien en caso de detectar que ha sido cometida una infracción procederá a elaborar el Acta Probatoria respectiva⁴⁷⁵, en la cual deberá detallar lo siguiente:

- a. La identificación del sujeto intervenido, y en su caso, del infractor.
- b. El lugar, la fecha y hora en que se inicia la intervención.
- c. La infracción cometida y la sanción correspondiente, con indicación de la base legal respectiva.
- d. Identificación o descripción de los bienes materia de comiso, con indicación de su cantidad y del estado visual de conservación (bueno, regular o malo).⁴⁷⁶ Estos datos deberán constar en un Anexo del Acta Probatoria, el cual podrá ser elaborado en el local designado como depósito de los bienes materia de comiso.
- e. La dirección del depósito designado por la SUNAT para el almacenamiento de los bienes comisados.
- f. El lugar, fecha y hora en que se culmina el Acta Probatoria.
- g. La firma del sujeto intervenido o del infractor. En su defecto, el Fedatario Fiscalizador dejará constancia de la negativa a firmar por parte del sujeto intervenido o del infractor.
- h. De ser el caso, la negativa del sujeto intervenido o del infractor a recibir copia del Acta Probatoria.

⁴⁷⁵ De conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado mediante Decreto Supremo N° 086-2003-EF, los Documentos emitidos por dicho funcionario en el ejercicio de sus funciones tienen el carácter de documento público, según lo dispuesto en el numeral 43.1 del artículo 43° de la Ley N° 27444 y, en consecuencia, de conformidad con la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165° del Código Tributario, dichos Documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador con motivo de la inspección, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Además, el artículo 6° de dicho Reglamento señala que el Fedatario Fiscalizador deberá dejar constancia de los hechos que comprueba con motivo de la inspección, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias en los documentos denominados Actas Probatorias, las que, por su calidad de documentos públicos, constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados en su presencia y sustentarán la aplicación de la sanción correspondiente, de ser el caso.

⁴⁷⁶ Este requisito del Acta Probatoria guarda relación con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, que establece que lo consignado en los Documentos emitidos por dicho funcionario en el ejercicio de sus funciones deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el mismo.

- i. El número de registro que identifique al Fedatario Fiscalizador que realiza la intervención y que conste en la credencial así como su firma.

Excepcionalmente, cuando la naturaleza de los bienes lo amerite⁴⁷⁷ o se requiera depósitos especiales para su conservación y almacenamiento que la SUNAT no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención⁴⁷⁸, ésta podrá aplicar una multa, salvo que pueda realizarse el remate o donación⁴⁷⁹ inmediata de los bienes materia de comiso, la cual será equivalente al 15% del valor de los bienes⁴⁸⁰, no pudiendo exceder de 6 UITs.

Acreditación de la Propiedad o Posesión de los Bienes Comisados

A efectos de recuperar los bienes comisados, el infractor deberá acreditar fehacientemente la propiedad o posesión de los mismos con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia⁴⁸¹ o con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento a juicio de la SUNAT, dentro de los siguientes plazos:

- Tratándose de bienes no perecederos, en el plazo máximo de diez (10) días hábiles computados a partir del día siguiente de la fecha en que se levantó el Acta Probatoria.
- Tratándose de bienes perecederos⁴⁸² o que por su naturaleza no pudieran mantenerse en depósito, en el plazo máximo de dos (2) días hábiles computados a partir del día siguiente de la fecha en que se levantó el Acta Probatoria.

⁴⁷⁷ Este sería el caso, por ejemplo, de animales vivos, frutas y verduras.

⁴⁷⁸ Este sería el caso, por ejemplo, de productos químicos y explosivos.

⁴⁷⁹ Cuando se proceda a la donación de bienes comisados, los beneficiarios deberán ser instituciones sin fines de lucro de tipo asistencial, educacional o religioso oficialmente reconocidas, quienes deberán destinar los bienes a sus fines propios, no pudiendo transferirlos hasta dentro de un plazo de 2 años. Si después de transcurrido dicho plazo transfieren los mencionados bienes, quedan obligados a destinar los ingresos obtenidos a sus fines propios.

⁴⁸⁰ El valor de los bienes será determinado por la SUNAT en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o proporcionados por el infractor ese mismo día o dentro del plazo de 10 días hábiles de levantada el Acta probatoria. En caso no pudiera determinarse el valor del bien, la multa será de 6 UITs cuando sea de aplicación la Tabla I del Código Tributario, de 2 UITs cuando sea de aplicación la Tabla II, y de 1 UIT cuando lo sea la Tabla III.

⁴⁸¹ El Reglamento de Comprobantes de Pago fue aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, publicada el 24 de enero de 1999 y vigente desde el 01 de febrero de 1999.

⁴⁸² De conformidad con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, son bienes perecederos aquellos que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones: (SIGUE)

(i) Bienes susceptibles de deterioro, descomposición o pérdida dentro de un período no mayor a cuarenta y cinco (45) días calendarios computados a partir de la fecha en que se culmina el Acta Probatoria.

(ii) Bienes cuya fecha de vencimiento o expiración se encuentre dentro de los cuarenta y cinco (45) días calendarios siguientes a la fecha en que se culmina el Acta Probatoria.

Asimismo, en el referido inciso se faculta a la SUNAT para solicitar opinión de peritos, profesionales, personas o entidades competentes a efectos de calificar como perecederos los bienes materia del comiso, salvo que en los bienes conste la fecha de vencimiento o expiración. Dicha opinión podrá utilizarse para calificar otros bienes con características similares.

Por otro lado, el inciso d) del mismo artículo señala que son bienes no perecederos los no comprendidos en el inciso c).

Sobre el particular, cabe indicar que el numeral 10.2 del artículo 10° del Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes detalla los requisitos del escrito que el infractor deberá presentar a efectos de acreditar la propiedad o posesión de los bienes comisados. Éstos son:

- Nombre, denominación o razón social del infractor y, de corresponder, el nombre de su representante legal.
- Número de RUC o, en su defecto, el número de documento de identidad que corresponda.
- Domicilio fiscal o domicilio procesal, de ser el caso.⁴⁸³
- El número del Acta Probatoria vinculada a la sanción de comiso.
- La explicación de las circunstancias en que adquirió la propiedad o posesión de los bienes, adjuntando la documentación correspondiente.

Al respecto, cabe precisar que el infractor deberá exhibir el original del comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características del Reglamento de Comprobantes de Pago y adjuntar una copia al escrito.

No obstante lo anterior, si para adquirir la propiedad o posesión de los bienes comisados no hubiera existido obligación de emitir comprobante de pago, la acreditación se realizará con documento privado de fecha cierta, con documento público u otro documento que a juicio de la SUNAT demuestre fehacientemente que el infractor es el propietario o poseedor de los bienes antes de haberse producido el comiso.

En caso los bienes hayan sido producidos por el infractor, éste deberá exhibir los originales de los documentos que acrediten su derecho de propiedad o posesión con anterioridad a la fecha de la intervención y adjuntar una copia de los mismos.

- Firma del Infractor y/o del representante legal. Si no sabe firmar, debe imprimir su huella dactilar.
- Adicionalmente, tratándose de bienes sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, se deberá adjuntar copia de la constancia de depósito del Banco de la Nación correspondiente a la SUNAT, mediante la cual se acredite el depósito efectuado y, de ser el caso, copia de las boletas de pago de las multas correspondientes.

Recuperación de los Bienes

Efectuada la acreditación antes mencionada y dentro del plazo de 30 días hábiles (15 días hábiles en caso sean bienes perecederos), la SUNAT procederá a emitir una Resolución de Comiso a efectos que el infractor recupere los bienes

Para tal efecto, el infractor, en un plazo de 15 días hábiles de notificada dicha Resolución (2 días hábiles si son bienes perecederos), deberá pagar, además de los gastos que originó la ejecución del comiso, una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor de los bienes consignados en la misma⁴⁸⁴. Adicionalmente deberá:

⁴⁸³ Tratándose del domicilio procesal, éste deberá encontrarse ubicado en el radio urbano que corresponda a la dependencia de SUNAT en que se realizó la intervención.

⁴⁸⁴ La multa no podrá exceder de 6 UITs. Si dentro del plazo señalado no se paga la multa y los gastos vinculados al comiso, la SUNAT podrá rematar los bienes (también podrá destinarlos a entidades públicas o donarlos en caso de bienes perecederos) aún cuando se hubiera interpuesto medio impugnatorio.

- a. Acreditar su inscripción en los registros de la SUNAT.
- b. Señalar nuevo domicilio fiscal, en el caso que se encuentre en la condición de no habido; o solicitar su alta en el RUC cuando la SUNAT le hubiera comunicado su situación de baja en dicho Registro.
- c. Declarar los establecimientos anexos que no hubieran sido informados para efecto de la inscripción en el RUC.
- d. Tratándose del comiso de máquinas registradoras, se deberá cumplir con acreditar que dichas máquinas se encuentran declaradas ante la SUNAT.

Una vez que el infractor cumpla con los requisitos antes indicados, la SUNAT emitirá la orden de retiro de los bienes.

Finalmente, debemos indicar que con la reciente sustitución del artículo 184° del Código Tributario efectuada mediante Decreto Legislativo N° 981, se ha señalado que el propietario de los bienes comisados, que no es el infractor, podrá acreditar ante la SUNAT la propiedad de los bienes, en cuyo caso se emitirá una Resolución de Devolución de Bienes Comisados.

Declaración de Abandono

En caso el infractor⁴⁸⁵ no acredite su derecho de propiedad o posesión dentro de los plazos máximos establecidos, la SUNAT declarará los bienes en abandono mediante Resolución de Intendencia o de Oficina Zonal según corresponda, que contendrá como mínimo lo siguiente:

- a. Fecha y lugar de emisión.
- b. Intendencia u Oficina Zonal de la SUNAT que emite la resolución.
- c. Número de Acta Probatoria.
- d. Número de RUC del sujeto intervenido o documento de identidad que corresponda.
- e. Nombre, denominación o razón social del sujeto intervenido o del infractor, según sea el caso, y de corresponder, el nombre de su representante legal.
- f. La infracción cometida y la fecha de comisión.
- g. Los fundamentos y disposiciones que amparan el comiso.
- h. Identificación o descripción y cantidad de los bienes comisados, la calificación de perecedero o no perecedero, y el estado visual de conservación.
- i. El fundamento para declarar el abandono de los bienes comisados.
- j. El valor de los bienes, salvo en el caso del remate inmediato o donación inmediata.
Cuando la SUNAT hubiera realizado el remate inmediato de los bienes comisados se añadirá en la resolución de abandono la fecha y el producto del remate. De haberse efectuado la donación inmediata de los bienes comisados, se adicionará el número de resolución que autorizó la donación y el número del acta de entrega de los bienes donados a los beneficiarios.
- k. De ser el caso, se indicará si los bienes han sido destruidos y la razón de ello.

⁴⁸⁵ O el propietario que no es infractor como se ha señalado.

Los bienes declarados en abandono, aquellos que deban rematarse, donarse o destinarse a entidades públicas, así como los bienes que, a pesar de haber sido acreditado el derecho de propiedad o posesión sobre ellos, y haberse cumplido con el pago de la multa y los gastos vinculados al comiso, no son recogidos por el infractor o propietario que no es infractor en un plazo de 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de cumplidos los requisitos para su devolución, se entienden adjudicados al Estado, representada por la SUNAT.

Impugnación de la Resolución de Comiso o Abandono

La Resolución de Comiso o, en su caso, la Resolución de Multa que la sustituya, constituyen actos reclamables, siendo por lo tanto de aplicación las disposiciones del Código Tributario sobre el particular. Por su parte, la resolución de abandono de bienes es un acto impugnabile conforme a lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General⁴⁸⁶.

Cuando se hubiera interpuesto medio impugnatorio contra la resolución de comiso o abandono y ésta fuera revocada o declarada nula, se devolverá, según corresponda:

- a. Los bienes comisados, si éstos se encuentran en los depósitos de la SUNAT o en los que ésta haya designado.
- b. El valor consignado en la Resolución de Comiso o de Abandono actualizado con la Tasa de Interés Moratorio (TIM), desde el día siguiente de realizado el comiso hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva, de haberse realizado el remate, donación o destino de los bienes comisados.
- c. El monto de la multa y/o los gastos que el infractor abonó para recuperar sus bienes, actualizado con la Tasa de Interés Moratorio (TIM), desde el día siguiente a la fecha de pago hasta la fecha en que se ponga a disposición la devolución respectiva.

Casuística

A continuación, procederemos a exponer algunas situaciones que pueden presentarse en los procedimientos de Comiso de Bienes con respecto a la acreditación de la propiedad de los mismos:

1) Como ya se ha señalado, el infractor o propietario de los bienes comisados debe acreditar fehacientemente su derecho de propiedad o posesión con el comprobante de pago que cumpla con los requisitos y características señaladas en la norma sobre la materia o con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento a juicio de la SUNAT.

En tal virtud, si un tercero, que puede ser accionista o participacionista de una persona jurídica propietaria de bienes comisados, pretende recuperar los mismos, tiene que presentar a la Administración Tributaria la documentación tendiente a acreditar el derecho de dicha persona jurídica sobre los bienes y actuar en representación de ella, pues en caso no lo haga, la Administración

⁴⁸⁶ El procedimiento de impugnación de la resolución que declara el abandono de bienes comisados ha sido recogido en el TUPA de la SUNAT como procedimiento N° 49.

Tributaria deberá declarar los bienes en abandono, al no haber cumplido el infractor con la acreditación correspondiente.

Lo anterior adquiere singular importancia por lo que se expone en el punto 2 siguiente.

2) Debe quedar claro asimismo que si el infractor no acredita su derecho sobre los bienes comisados en el plazo máximo de dos o diez días hábiles, dependiendo de si se trata de bienes perecederos o no respectivamente, computados a partir del día siguiente de la fecha en que se levantó el Acta Probatoria, tal acreditación no la podrá realizar con posterioridad.

Por tal motivo, si el presunto propietario de bienes comisados, al interponer un recurso impugnativo contra una resolución de abandono, pretendiera acreditar su derecho sobre los bienes recién en dicha instancia, la Administración Tributaria deberá declarar infundado dicho recurso, por cuanto la facultad de contradecir un acto administrativo que se supone viola, desconoce o lesiona un derecho o interés legítimo, se ejerce a efectos de cuestionar la legalidad de tal acto, lo cual no implica la ampliación del plazo que tiene para la acreditación del derecho de propiedad sobre los bienes comisados, el cual constituye uno de caducidad.

II.3.5. Exclusión del Régimen de Buenos Contribuyentes

La Exclusión del Régimen de Buenos Contribuyentes constituye un asunto no contencioso no vinculado a la determinación de la obligación tributaria y, como tal, se rige por las disposiciones de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

El Régimen de Buenos Contribuyentes fue credo mediante Decreto Legislativo N° 912, publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 09 de abril del 2001, para los contribuyentes y responsables que cuenten con una adecuada trayectoria de cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas a tributos recaudados y/o administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT y la Superintendencia Nacional de Aduanas - ADUANAS.

Criterios para la Incorporación al Régimen

Los contribuyentes y/o responsables que cumplan con la totalidad de los siguientes criterios, recogidos en el artículo 3° del Decreto Supremo N° 105-2003-EF, publicado el 25 de julio del 2003, el cual modificó las Normas Reglamentarias del Régimen de Buenos Contribuyentes, serán incorporados al Régimen:

1) Haber presentado oportunamente sus Declaraciones y efectuado el pago del íntegro de las obligaciones tributarias vencidas durante los 12 últimos meses⁴⁸⁷.

2) Tratándose de personas naturales, que éstas no se encuentren en ninguna de las siguientes

⁴⁸⁷ Los plazos son contados hasta el mes de la verificación.

situaciones:

- a) Con presunción de delito tributario o aduanero;
- b) Tengan sentencia condenatoria que esté vigente o estén comprendidas en procesos en trámite por delito tributario o aduanero;
 - c) *Sean responsables solidarios de las empresas o entidades a que se refiere el numeral 3) siguiente respecto de deudas vinculadas a delito tributario o aduanero.*

3) Tratándose de empresas o entidades, que por su intermedio no se hayan realizado hechos que:

- a) Hagan presumir la existencia de delito tributario o aduanero;
- b) Originaron la emisión de una sentencia condenatoria que esté vigente por delito tributario o aduanero o sean materia de procesos en trámite por delito tributario o aduanero, siempre que las personas involucradas tengan o hubieran tenido poder de decisión sobre aquellas.

4) No tener la condición de domicilio fiscal no habido o no hallado en el RUC.⁴⁸⁸

5) No tener deuda tributaria hasta el mes de la verificación, que haya ameritado trabar medidas cautelares previas o que se encuentre dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, reclamación, apelación, demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial, o en un procedimiento concursal.

6) No haber sido excluidos del Régimen durante los últimos 12 meses.

7) No tener reparos y/o infracciones consignados al cierre de cualquiera de los requerimientos entregados al contribuyente o responsable con ocasión del procedimiento de fiscalización que se

⁴⁸⁸ De conformidad con lo establecido en el Decreto Supremo N° 041-2006-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano con fecha 12 de abril de 2006, el deudor tributario adquirirá automáticamente la condición de no hallado, sin que para ello sea necesaria la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno, si en el acto de notificación de documentos mediante correo certificado o mensajero, o al efectuar la verificación del domicilio fiscal, se presenta alguna de las siguientes situaciones:

- 1) Negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de verificación del domicilio fiscal por cualquier persona capaz ubicada en el domicilio fiscal.
- 2) Ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentre cerrado.
- 3) No exista la dirección declarada como domicilio fiscal.

Para determinar la condición de no hallado, las situaciones señaladas en los numerales 1) y 2) deben producirse en tres oportunidades en días distintos; sin embargo, para el cómputo de las tres oportunidades, se considerarán todas las situaciones que se presenten, pertenezcan a un numeral o a ambos.

La SUNAT procederá a requerir al deudor tributario que adquirió la condición de no hallado para que cumpla con declarar o confirmar su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en el que se le efectúe el requerimiento, bajo apercibimiento de asignarle la condición de no habido.

Los deudores tributarios que no cumplan con declarar o confirmar su domicilio fiscal dentro del plazo señalado, adquirirán la condición de no habido en la fecha en que la SUNAT efectúe la publicación de la relación de dichos deudores en su página web, publicación que se hará dentro de los dos primeros días hábiles de cada mes, sin que para ello sea necesario la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno.

estuviera llevando a cabo; o teniéndolos, siempre y cuando se hubiera cumplido con el pago y la subsanación de los mismos hasta el mes de la verificación.

8) No contar con órdenes de pago, resoluciones de multa, de comiso, de cierre o de determinación durante los últimos 12 meses.

No se considerarán las órdenes de pago o las resoluciones antes indicadas si hasta el mes de la verificación:

- a) Existe resolución declarando la procedencia del reclamo o apelación.
- b) Hubieran sido dejadas sin efecto en su integridad.

No están comprendidas en el párrafo anterior las órdenes de pago o las resoluciones que contengan deuda que ha sido extinguida en virtud de Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.

9) No contar con resoluciones de pérdida de aplazamiento y/o fraccionamiento notificadas durante los 12 últimos meses.

10) Haber declarado ventas o ingresos dentro de los últimos 12 meses.

11) Ser un contribuyente y/o responsable cuya inscripción en el RUC no esté de baja o con suspensión temporal de actividades.

12) No tener el número de cuotas vencidas y pendientes de pago que, según las normas de los aplazamientos y/o fraccionamientos de carácter general, impiden la calificación de buen contribuyente.

13) Cumplir oportunamente con el pago de las cuotas vencidas durante los últimos 12 meses, tratándose de aplazamientos y/o fraccionamientos de carácter general cuyas normas no contemplen el supuesto previsto en el numeral anterior y del aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter particular.

14) No haber sido seleccionado como sujeto de fiscalización por registrar inconsistencias producto de cruces de información interna y externa.

Beneficios

Los beneficios de los que podrán gozar los Buenos Contribuyentes son los siguientes⁴⁸⁹:

a) Declarar y pagar sus obligaciones tributarias mensuales hasta la fecha de vencimiento especial⁴⁹⁰, a partir del período tributario cuyo vencimiento se produzca en el mes de ingreso al Régimen.

b) No se le efectuarán retenciones del Impuesto General a las Ventas⁴⁹¹.

c) Atención preferente en la tramitación de aplazamientos y/o fraccionamientos, así como acceso sin garantías al aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter particular, independientemente del monto de la deuda que se acoja.

d) Atención preferente en la tramitación de las solicitudes de devolución que presenten, no pudiendo exceder de 5 días hábiles siguientes a la fecha de presentación, sin que se requiera ofrecer garantías, tratándose de:

d.1) Régimen General de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.

d.2) Saldos a favor de los exportadores, salvo que se presente información inconsistente.

e) Obtener la devolución de pagos indebidos o en exceso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT sin la necesidad de garantías y en un plazo máximo de 10 días hábiles siguientes a la fecha en que se presente la solicitud de devolución.⁴⁹²

f) Atención preferencial en todos los servicios ofrecidos en los Centros de Servicios al Contribuyente de la dependencia a la que pertenece el Buen Contribuyente y en las oficinas de la SUNAT de la jurisdicción a la que corresponde su domicilio fiscal.

g) Atención preferente en la tramitación de la solicitud de Reintegro Tributario para aquellos contribuyentes de la Región Selva, no pudiendo exceder de 10 días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud la resolución de la misma.

Exclusión del Régimen

⁴⁸⁹ Recogidos en el artículo 4° del Decreto Supremo N° 105-2003-EF.

⁴⁹⁰ Fecha de vencimiento aplicable a los sujetos del Régimen de Buenos Contribuyentes, la misma que es siempre posterior a los vencimientos regulares.

⁴⁹¹ Con excepción de aquellos casos en los cuales se emitan pólizas de adjudicación con ocasión del remate o adjudicación de bienes por venta forzada, por los martilleros públicos y todas las entidades que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros.

⁴⁹² No están comprendidos en este beneficio los tributos vinculados al Seguro Social de Salud - ESSALUD y la Oficina de Normalización Previsional - ONP.

Los contribuyentes calificados como Buenos Contribuyentes serán excluidos de dicho régimen en caso se presente respecto de ellos alguna de las siguientes situaciones:

1) No cumplir con la presentación de la Declaración y el pago oportuno del íntegro de las obligaciones tributarias.

No se considerará como causal de exclusión⁴⁹³:

a) Cuando se presente la Declaración y, de ser el caso, se cancelen los tributos y multas de un solo período o ejercicio hasta la siguiente fecha de vencimiento especial de las obligaciones mensuales.

b) Cuando se otorgue aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general respecto de los tributos y multas de un solo período o ejercicio hasta la siguiente fecha de vencimiento especial de las obligaciones mensuales.

c) Cuando se otorgue el aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter particular de los tributos de cuenta propia y multas de un solo período o ejercicio hasta la siguiente fecha de vencimiento especial de las obligaciones mensuales. Para este efecto, podrá acogerse a aplazamiento y/o fraccionamiento la deuda cuyo vencimiento se hubiera producido en el mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud.

2) Que a las personas naturales incorporadas en el Régimen se les aperture instrucción por delito tributario o aduanero, o se les impute responsabilidad solidaria por las empresas o entidades a que se refiere el numeral 3) siguiente respecto de deudas vinculadas al delito tributario o aduanero.

3) Que sean empresas o entidades a través de las cuales personas naturales hubieran realizado hechos materia de instrucción por delito tributario o aduanero, siempre que dichas personas tengan o hubieran tenido poder de decisión sobre aquéllas.

4) Que tengan la condición de domicilio fiscal no habido en el RUC.

5) Que tenga deuda tributaria que haya ameritado trabar medidas cautelares previas o que se encuentren dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, reclamación, apelación, demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial, o en un procedimiento concursal.

6) Que a consecuencia de una fiscalización o verificación se confirme que la devolución realizada al

⁴⁹³ Sólo se permite que ocurra una excepción a la causal prevista en el presente numeral, con intervalos de doce (12) meses, contados desde el mes siguiente a aquél en el que se dio la excepción.

amparo de los literales d), e) y g) del artículo 4^o⁴⁹⁴, era improcedente total o parcialmente.

7) Que se notifique una o más órdenes de pago, resoluciones de multa, de cierre, de comiso o de determinación.⁴⁹⁵

8) Que se notifique resoluciones de pérdida de fraccionamiento y/o aplazamiento.

9) Que no declare ventas o ingresos durante los 12 últimos meses contados hasta el mes de la verificación.

10) Ser un contribuyente y/o responsable cuya inscripción en el RUC esté de baja.

11) No cumplir con el pago oportuno de las cuotas de fraccionamiento y/o aplazamiento.

Efectos de la Exclusión

La exclusión del Régimen de Buenos Contribuyentes surtirá efecto a partir del primer día calendario del mes siguiente al de su notificación al contribuyente y/o responsable, fecha desde la cual:

1) No tendrá derecho a los beneficios del Régimen, aun cuando se encuentren en trámite solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento o de devolución.⁴⁹⁶

2) Se deberá ofrecer y, de ser el caso, formalizar las garantías que permitan asegurar la cancelación de la deuda pendiente de pago que haya sido aplazada y/o fraccionada en virtud al Régimen, en la forma y plazos que establezca la SUNAT.⁴⁹⁷

3) Si la exclusión del Régimen se produce por los supuestos previstos en los numerales 2) y 3) del subcapítulo anterior – Exclusión del Régimen -, se perderá el fraccionamiento y/o aplazamiento obtenido en virtud al Régimen, sin que exista la posibilidad de ofrecer garantía alguna.

II.3.6. Solicitud de Externo de la Transferencia de los Fondos Depositados en el Banco de la

⁴⁹⁴ A los que se hizo referencia en el subcapítulo anterior – Beneficios -.

⁴⁹⁵ No se considerará como causal de exclusión:

a) Cuando se notifiquen órdenes de pago, resoluciones de multa o determinación, por el único período o ejercicio previsto en el segundo párrafo del numeral l), de ser el caso, que hayan sido canceladas o acogidas a aplazamiento y/o fraccionamiento hasta la fecha de vencimiento especial de las obligaciones mensuales correspondientes al mes de la notificación.

b) Cuando se notifiquen órdenes de pago, resoluciones de multa o determinación de períodos o ejercicios anteriores a la fecha de ingreso al Régimen, siempre que hayan sido canceladas o acogidas a aplazamiento y/o fraccionamiento hasta la fecha de vencimiento especial de las obligaciones mensuales correspondientes al mes de la notificación.

⁴⁹⁶ En tal virtud, el contribuyente y/o responsable excluido podrá declarar y pagar sus obligaciones tributarias mensuales en la fecha de vencimiento especial hasta por el período tributario cuyo vencimiento corresponde al mes de la notificación de la exclusión.

⁴⁹⁷ De no ofrecerse y/o formalizarse oportunamente las garantías en los plazos que la SUNAT determine, o si las ofrecidas no cumplen con los requisitos correspondientes, se perderá el fraccionamiento y/o aplazamiento.

Nación, Ingresados como Recaudación en Aplicación del SPOT.

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) fue establecido por el Decreto Legislativo N° 917, el cual fue posteriormente modificado por el Decreto Legislativo N° 940⁴⁹⁸, con la finalidad⁴⁹⁹ de generar fondos para el pago de:

- a) Las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.
- b) Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva y en la aplicación de sanciones no pecuniarias.

Los mencionados fondos se generarán a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados⁵⁰⁰, en el momento establecido en la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las empresas del sistema financiero con las que la SUNAT celebre convenios⁵⁰¹.

Los montos de los depósitos resultarán de aplicar los porcentajes que se indican para cada uno de los bienes y servicios sujetos al Sistema en los Anexos 1, 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, sobre el importe de la operación.

Operaciones Sujetas al Sistema

De acuerdo con el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 940, las operaciones que se encuentran sujetas al SPOT son las siguientes:

- 1) La venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.**

⁴⁹⁸ Mediante Decreto Supremo 155-2004-EF, de fecha 11 de noviembre de 2004, se aprobó el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940.

⁴⁹⁹ Según el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 940.

⁵⁰⁰ Sujetos obligados de conformidad con la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que estableció las normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940.

⁵⁰¹ Los montos depositados en dichas cuentas tendrán el carácter de intangibles e inembargables, salvo que existan procedimientos de cobranza coactiva contra el titular de la cuenta por: deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, que constituyan ingreso del Tesoro Público y sean administrados y/o recaudados por la SUNAT; las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP; y las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva y en la aplicación de sanciones no pecuniarias. En esos casos, la SUNAT podrá utilizar los montos depositados para el cobro de las referidas deudas, así como para el pago de las costas y gastos vinculados a la cobranza, pudiendo incluso trabar medidas cautelares previas.

El sujeto obligado a efectuar el depósito en la cuenta del proveedor del bien mueble o inmueble, del prestador del servicio o de quien ejecuta el contrato de construcción, será el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, respectivamente.

Sin embargo, cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo hasta el quinto día hábil siguiente de su recepción⁵⁰², sin perjuicio de las sanciones correspondientes a sus contrapartes.

2) El retiro de bienes gravado con el IGV a que se refiere el inciso a) del artículo 3º de la Ley del IGV.

En este caso, el sujeto del IGV efectuará el depósito en su propia cuenta.

3) El traslado de bienes fuera del Centro de Producción, así como desde cualquier zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta.⁵⁰³

Aquí, el propietario de los bienes que realiza o encarga el traslado de los mismos efectuará el depósito en su cuenta.

Solicitud de Libre Disposición de los Montos Depositados

Los montos depositados en las cuentas que no se agoten durante 4 meses consecutivos como mínimo⁵⁰⁴, luego que hubieran sido destinados al pago de los conceptos señalados precedentemente, serán considerados de libre disposición.

Así, a efectos de tener la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación, el titular de la cuenta tendrá que presentar una solicitud ante la SUNAT, quien verificará que el solicitante no haya incurrido en alguno de los siguientes supuestos:

- 1) Tener deuda pendiente de pago.
- 2) Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
- 3) Haber incurrido en la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

La referida solicitud podrá presentarse como máximo 3 veces al año⁵⁰⁵ dentro de los primeros 5 días hábiles de los meses de enero, mayo y setiembre, y comprende el saldo acumulado hasta el último día del mes precedente al anterior a aquél en el cual se presente la solicitud.

⁵⁰² Salvo en la venta de bienes en que el depósito deba efectuarse con anterioridad al traslado, en cuyo caso el proveedor realizará el depósito previo a dicho traslado.

⁵⁰³ Se encuentra comprendido en el presente inciso el traslado de bienes realizado por emisor itinerante de comprobantes de pago.

⁵⁰⁴ En el caso de buenos contribuyentes o agentes de retención del Régimen de Retenciones del IGV, el plazo será de 2 meses consecutivos como mínimo, siempre que el titular de la cuenta tenga tal condición a la fecha en que solicite a la SUNAT la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación.

* Procedimiento especial

Sin perjuicio de lo señalado líneas arriba, tratándose de operaciones sujetas al SPOT referidas a los bienes contemplados en los Anexos 1 y 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, el titular de la cuenta podrá solicitar ante la SUNAT la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación hasta en 2 oportunidades por mes dentro de los primeros 3 días hábiles de cada quincena, siempre que respecto del mismo tipo de bien:

- 1) Se hubiera efectuado el depósito por sus operaciones de compra y, a su vez, por sus operaciones de venta gravadas con el IGV; o,
- 2) Hubiera efectuado el depósito en su propia cuenta por haber realizado los traslados de bienes a los que se hizo referencia en el numeral 3) del subcapítulo “Operaciones Sujetas al Sistema” desarrollado precedentemente.

La libre disposición de los montos depositados comprende el saldo acumulado hasta el último día de la quincena anterior a aquella en la que se solicite la liberación de fondos, con los siguientes límites:

- a) El monto depositado por sus operaciones de compra a que se refiere el numeral 1), efectuado durante el periodo siguiente:
 - Hasta el último día de la quincena anterior a aquélla en la que se solicite la liberación de los fondos, cuando el titular de la cuenta no hubiera liberado fondos anteriormente a través de cualquier procedimiento; o,
 - A partir del día siguiente del último periodo evaluado, con relación a una solicitud de liberación de fondos tramitada en virtud al procedimiento general o especial.
- b) La suma de:
 - El monto depositado por sus ventas gravadas con el IGV de aquellos tipos de bienes trasladados a que se refiere el numeral 2), efectuado durante el periodo señalado en el literal a), según corresponda.
 - El monto resultante de multiplicar el valor FOB consignado en las Declaraciones Únicas de Aduana que sustenten sus exportaciones de los bienes trasladados a que se refiere el numeral 2), por el porcentaje que corresponda al tipo de bien señalado en el Anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT⁵⁰⁶ materia de exportación. Para tal efecto, se considerarán las exportaciones embarcadas durante el periodo señalado en literal a), según corresponda.

Ingreso como Recaudación

El Banco de la Nación, a solicitud de la SUNAT, ingresará como recaudación los montos depositados a efectos que sean utilizados por la SUNAT para cancelar las deudas tributarias que el titular de la

⁵⁰⁵ En el caso de buenos contribuyentes o agentes de retención del Régimen de Retenciones del IGV, la solicitud podrá presentarse como máximo 6 veces al año dentro los primeros 5 días hábiles de los meses de enero, marzo, mayo, julio, setiembre y noviembre.

⁵⁰⁶ Los bienes contenidos en el Anexo 1 son: azúcar y alcohol etílico.

cuenta mantenga en calidad de contribuyente o responsable, así como las costas y gastos en que la SUNAT hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva y en la aplicación de sanciones no pecuniarias, cuyo vencimiento, fecha de comisión de la infracción o detección de ser el caso, así como la generación de las costas y gastos, se produzca con anterioridad o posterioridad a la realización de los depósitos correspondientes. Dicho ingreso se efectuará cuando respecto del titular de la cuenta se presenten las siguientes situaciones:

- a) Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito.⁵⁰⁷
- b) Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
- c) No comparezca ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite o comparezca fuera del plazo establecido para ello.⁵⁰⁸
- d) Haber incurrido en las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 173⁵⁰⁹, numerales 1⁵¹⁰ y 2⁵¹¹ del artículo 174⁰, numeral 1 del artículo 175⁵¹², numeral 1 del artículo 176⁵¹³, numeral 1 del artículo 177⁵¹⁴ y el numeral 1 del artículo 178⁵¹⁵ del Código Tributario.
- e) Se hubiera publicado la resolución que dispone la difusión del procedimiento concursal ordinario o preventivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32^o de la Ley N^o 27809 - Ley General del Sistema Concursal.

Solicitud de Extorno de la Transferencia de Fondos Ingresados como Recaudación

La solicitud de extorno de la transferencia de fondos depositados en el Banco de la Nación, ingresados como recaudación en aplicación del SPOT, no es otra cosa que la impugnación de dicho ingreso como recaudación, a efectos que el monto ingresado sea devuelto a la cuenta de detracciones y así poder solicitar su libre disposición, una vez cumplidos los requisitos para ello.

⁵⁰⁷ Excluyendo las operaciones de traslado de bienes.

⁵⁰⁸ Siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.

⁵⁰⁹ Infracción consistente en no inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.

⁵¹⁰ Infracción consistente en no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.

⁵¹¹ Infracción consistente en emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.

⁵¹² Infracción consistente en omitir llevar los libros de contabilidad u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

⁵¹³ Infracción consistente en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

⁵¹⁴ Infracción consistente en no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite.

⁵¹⁵ Infracción consistente en no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

La referida solicitud constituye un asunto no contencioso no vinculado a la determinación de la obligación tributaria. En tal virtud, y de conformidad con lo establecido en el artículo 162º del TUO del Código Tributario, su trámite se realizará de conformidad con lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Derecho al Crédito Fiscal, Saldo a Favor del Exportador o Cualquier otro Beneficio Vinculado con el IGV, así como Sustentar Gasto y/o Costo para Efecto Tributario

De acuerdo a lo establecido en la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940, en las operaciones sujetas al Sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen una construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán:

1. Ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18º, 19º, 23º, 34º y 35º de la Ley de IGV, o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7º del Decreto Legislativo N° 940. En caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.
2. Deducir los gastos y/o costos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta. Dicha deducción no se considerará válida en caso se incumpla con efectuar el depósito respectivo con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el Sistema, aún cuando se acredite o verifique la veracidad de éstas.

Casuística

Como hemos podido apreciar, la solicitud de libre disposición de los fondos depositados en la cuenta de detracciones del Banco de la Nación, así como la solicitud de extorno del ingreso como recaudación de dichos fondos, constituyen procedimientos particulares del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.

Por otro lado, y tal como se ha explicado al desarrollar el tema de los pagos indebidos o en exceso en el punto I.3.1.1. anterior, los primeros constituyen los pagos que realiza el sujeto sin estar obligado a ello, mientras que los segundos pueden definirse como la mayor suma que abona el deudor tributario sin estar obligado a ello. En ambos casos, la devolución de dichos pagos constituye, de conformidad con lo establecido en los artículos 38º y 92º del Código Tributario, un derecho del deudor tributario y por ende una obligación de la Administración, caso contrario estaríamos frente a la figura del enriquecimiento indebido por parte del Estado.

En tal virtud, no debe confundirse una solicitud de extorno de la transferencia de fondos depositados en el Banco de la Nación, ingresados como recaudación en aplicación del SPOT, con una solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso.

Así, si un contribuyente pretendiese la devolución de montos ingresados como recaudación mediante la presentación de una solicitud de devolución, la misma deberá ser considerada como una solicitud de extorno, de conformidad con lo establecido en el artículo 213º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

De esta manera, en caso de obtener una resolución favorable de la SUNAT, podrá solicitar la libre disposición de los montos depositados, en caso cumpla con los requisitos para ello.

TERCERA PARTE LOS PROCESOS TRIBUTARIOS

CAPÍTULO VII : El Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria (Juan Carlos Oppe Delgado).

Introducción.

El Proceso Contencioso-Administrativo tiene su origen y razón de ser en la necesidad que los actos y decisiones expedidos por la Administración Pública puedan ser objeto de cuestionamiento, conocimiento o revisión ante el órgano jurisdiccional, habida cuenta que no puede existir en un Estado de Derecho algún poder absoluto, que pueda eximirse o alegar algún tipo de exoneración de poder ser cuestionado.

Sin embargo, ello tampoco significa que toda manifestación o actividad efectuada por la Administración Pública, califique para que pueda ser conocida y evaluada a instancia del Poder Judicial, toda vez que se cuenta con la exigencia que el acto o actividad que se cuestiona, no sea susceptible de poder ser corregido por parte de la propia Administración y que dicho cuestionamiento debe fundarse en una verdadera limitación o recorte del derecho que le corresponde al Administrado.

Al respecto, sobre la posibilidad de enjuiciamiento a la Administración Pública por los actos emitidos en virtud de su *ius imperium*, mucho se ha discutido en la doctrina sobre si aquella resulta válida y coherente a su esencia, siendo la posición mayoritaria la que reconoce al Administrado el derecho de poder llevar a proceso -para su evaluación- a las decisiones emitidas por la Administración, dejando de lado la tesis que propugnaba, que por el hecho de la existencia de una división de poderes, el Poder Judicial no podía avocarse al conocimiento de las decisiones que expida el otro poder del Estado, posición que recoge el pensamiento originado a raíz de la revolución francesa y del decir de algunos jacobinos en no querer someter su arbitrio a instancias de la justicia ordinaria; pero finalmente, qué duda cabe que la realidad y el desarrollo histórico sobre la materia, nos ha develado que un Estado mientras más desarrollado, más justo y fiscalizado debe tener a sus poderes, a lo que debe agregarse el desarrollo de la concepción de la protección del sujeto como motivo final de cualquier Estado; por lo que, difícilmente hoy en día podríamos alegar que existen actos inimpugnables o en su defecto no sujetos a control alguno.

En nuestro país a diferencia de otros sistemas jurídicos, tales como el español, la justicia contencioso administrativa no permite una jurisdicción plena respecto de los actos emitidos por la Administración Pública -aún cuando las modificaciones introducidas mediante Decreto Legislativo N° 1067 procuran ello- , vale decir, en el ejemplo español, allí nos encontramos con un proceso entre partes, con verdaderas pretensiones, donde no sólo se revisan los actos administrativos, sino también las actividades y actuaciones (claro que si bien es impugnatorio y revisor, no es plenamente subjetivo); lo cual dista mucho del desarrollo del Contencioso-Administrativo en nuestro medio; de esta forma, aunque -con la mejor intención y a la luz de la doctrina y legislación comparadas- se ha querido establecer un proceso de plena jurisdicción, la realidad en la aplicación de la propia Ley del Proceso Contencioso-Administrativo (Ley N° 27584), nos ha informado una cosa distinta, y es que la ausencia de una regulación propia por cada especialidad, nos confirma que este proceso, se desenvuelve como uno principalmente remisorio, para el caso tributario.

Nuestra Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, a lo largo de su contenido, parece entrar en contradicciones, y es que si bien, su espíritu en un primer momento se hallaría orientado a un proceso de plena jurisdicción, es decir, en el cual no sólo se discuta la nulidad del acto impugnado; luego, aquél se ve limitado cuando en el tenor de su artículo 27° se señala expresa y literalmente que la probanza se restringe a lo actuado en el expediente

administrativo, con lo que se denota que el legislador ha introducido una limitación a la posibilidad de que las partes puedan -a nuestro modo de ver- no sólo discutir hechos relacionados al tema controvertido y coadyuvar a formar convicción en el Colegiado- sino además, con ello se ha impuesto un límite al órgano jurisdiccional al momento de emitir la sentencia, pues por congruencia el fallo se restringirá a lo que es materia de discusión, vale decir a la nulidad del acto administrativo.

Al respecto, se hace referencia a la nulidad -considerada como la pretensión por excelencia del Proceso Contencioso-Administrativo- en mérito a que en el ámbito tributario, difícilmente la sentencia y discusión que se lleve a cabo en instancia judicial, agota la correcta determinación de la obligación tributaria en caso se estime la demanda, toda vez que luego de lo discutido a instancia judicial, resulta necesario que en cumplimiento de dicho fallo judicial, se lleve a cabo, distintos procedimientos de parte de la Administración Tributaria, en ejercicio de su facultad discrecional. Por ello, generalmente las Salas emiten sentencias estimatorias de nulidad, dado que la discusión se centra muchas veces en aspectos puntuales como son el reconocimiento de gastos, créditos, o determinaciones sobre base presunta, lo cual apareja necesariamente una determinación posterior de la obligación tributaria y que en la práctica denota que el Proceso Contencioso-Administrativo, para nuestro caso, tenga una finalidad más orientada a anular resoluciones o actos administrativos, que al pleno reestablecimiento de un derecho o interés tutelado, pues este no se materializará sino hasta que en definitiva la Administración efectúe la determinación acorde a lo confirmado o en su defecto ordenado por el Poder Judicial.

De otro lado, conviene indicar que con la publicación del Decreto Legislativo N° 1067 (28.JUN.08), el cual modifica la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, se ha incorporado como pretensión posible de ser instada, a la indemnización por el daño causado por alguna actuación impugnada. Ello, a criterio de respetables opiniones, podría permitir al administrado sentencias de condena contra la Administración con algún tipo de expectativa de utilidad y según indican de eficiencia; sin embargo, no debe olvidarse que la sola declaración de nulidad no implica *per se* el otorgamiento de una indemnización, es más aún en caso pudiera existir una contravención al ordenamiento jurídico, por muy reprochable que la conducta sea y se halle materializada en el acto administrativo, en tanto no exista un daño, la indemnización no puede ser concedida.

En todo caso, la inclusión de la pretensión indemnizatoria en el cuerpo de la Ley, a nuestro modo de ver, pretende hacer notar que el modelo del Contencioso-Administrativo estaría dirigido a uno de plena jurisdicción, pues se buscaría que los derechos apreciables económicamente sean resarcidos conforme a lo que establece el artículo 238° de la Ley del Procedimiento Administrativo General; sin embargo, no debe olvidarse que esta indemnización no debe remitirse *per se* a criterios civiles, sino a administrativos y a que así se haya previamente previsto en las normas administrativas, cosa por demás importante para poder atribuir algún tipo de responsabilidad.

En lo referido al artículo 27° de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, debemos exponer que sigue siendo un tema de discusión en la actualidad, pues no faltan aquellas opiniones que señalan que la redacción de dicho artículo atentaría contra un acceso a la tutela jurisdiccional efectiva propia de una instancia judicial; no obstante, en contraposición a ello, existe una corriente que indica que estando a que el Proceso Contencioso-Administrativo a diferencia del Proceso civil, tiene su origen en una actuación previa, prevista de las garantías y procedimientos para tal efecto, no resultaría justificable de ningún modo que por el sólo mérito de acudir al Poder Judicial, el contribuyente goce de un beneficio adicional en detrimento del contribuyente responsable que por ejemplo cumplió con la presentación de la documentación solicitada en su oportunidad.

Asimismo, resultaría injusto y desproporcionado someter a la Administración a un juicio donde se cuestione su decisión, aún cuando el caudal probatorio fue requerido y no presentado en su momento por el contribuyente, esto generaría adicionalmente un grave problema, pues se estaría prácticamente obligando a la Administración al reconocimiento de hechos o situaciones aún cuando éstos no pudieron ser verificados materialmente en la instancia administrativa. A ello, debe agregarse la clara limitación del órgano jurisdiccional, quien no cuenta dentro del proceso con la posibilidad de efectuar o volver a llevar a cabo las revisiones o procedimientos practicados por la Administración.

Sobre el particular, de la revisión del Decreto Legislativo N° 1067, en lo referido al artículo 27° de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, se advierte con claridad que únicamente procederá que se actúen medios probatorios, en tanto estén referidos a hechos nuevos o que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso, es decir, se mantiene la posición en el sentido que la actividad probatoria únicamente se restringe a lo actuado en el procedimiento administrativo y excepcionalmente a algún hecho, en tanto se haya dado con posterioridad a lo actuado en instancia administrativa.

De otro lado, no se pueden dejar de reconocer las bondades y aciertos que ha traído la expedición de una Ley propia que regule el Proceso Contencioso-Administrativo, y es que anteriormente no se tuvo un cuerpo normativo igual, de ahí que el desarrollo de la Ley - desde todo punto de vista- constituye una herramienta importante para el reconocimiento del Proceso Contencioso-Administrativo como proceso especial, autónomo del proceso civil; no obstante, consideramos que en procura de un desarrollo de este tema, podría introducirse capítulos específicos que regulen cada especialidad del Contencioso-Administrativo, como podría ser para el caso del tema tributario, donde las normas que actualmente se encuentran en el Código Tributario pasen a formar parte de esta Ley.

Adicionalmente, sería recomendable se efectúe un desarrollo de la competencia improrrogable en materia tributaria, del procedimiento a instancia judicial, de los medios probatorios que se pueden actuar, de los casos en los cuales los órganos jurisdiccionales puedan emitir un pronunciamiento sobre el fondo, de los requisitos que deben reunir los peritos en caso el Juez disponga se practique una pericia a lo actuado en instancia administrativa (o se regule en todo caso los supuestos especiales en los cuales procedería y los requisitos para que ello ocurra. No olvidemos que el desarrollo de una pericia responde a la necesidad de conocimientos especializados cuyo arbitrio no es potestad del Juez; sin embargo, si analizamos el caso tributario, veremos palmariamente que el procedimiento administrativo previo, se ampara en la aplicación exclusiva de normas, las cuales deberían ser de conocimiento de los magistrados, quienes únicamente deberían recurrir a la designación de peritos, en casos absolutamente excepcionales), entre otras incidencias.

Asimismo, urge que se desarrolle la prohibición del avocamiento de un juez ordinario a las causas referidas a materia tributaria; me explico, como sabemos existe una vieja máxima, que señala que las cosas en el Derecho no son por lo que se dice que son, sino por lo que efectivamente son, fórmula por demás obvia si queremos, pero que ayuda a entender lo siguiente; es el caso, que algunos contribuyentes a efecto de escapar del proceso establecido por la ley (Contencioso-Administrativo) plantean demandas ante el juez ordinario (civil) a efecto que conozca sobre el fondo del asunto, y para ello, a su pretensión, la denominan de un modo diferente como por ejemplo, *declaración judicial de propiedad*, cuando en buena cuenta lo que pretende es cuestionar lo decidido en una intervención excluyente de propiedad (tercería) que fue rechazada por el Ejecutor Coactivo y confirmada por el Tribunal Fiscal; y el Juez Civil lejos de advertir aquello, se avoca al conocimiento de esta pretensión aún cuando, resulta evidente que el contribuyente lo que está cuestionando es un acto de la Administración, lo cual desde ya vicia y desnaturaliza el cauce normal que correspondería a este proceso, resultando a todas luces cuestionable; sin embargo, esta

realidad ocurre a diario, siendo necesaria alguna regulación de sanciones en caso el Juez ordinario proceda tal forma.

De igual manera, si bien la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, recoge las principales directrices en las cuales se van a promover las impugnaciones a las decisiones administrativas, no resulta menos cierto que existen normas como la Ley del procedimiento de ejecución coactiva, que regulan la revisión judicial del procedimiento de cobranza (creación confusa a nuestro modo de ver, que en buena cuenta genera una distorsión al Contencioso-Administrativo) que bien podrían estar desarrolladas en el cuerpo de la Ley que se propone desarrollar.

Ahora bien, valga la oportunidad para expresar que en cuanto estemos ante un acto administrativo que lesione o afecte derechos del administrado, tanto los justiciables como el Poder Judicial deben entender que el cauce que le corresponde a este cuestionamiento no puede ser otro que el Contencioso-Administrativo, puesto que aceptar la tesis que dicha revisión de legalidad también puede efectuarse en la vía ordinaria, implicaría una contravención no sólo a la Ley respectiva, sino incluso al propio texto de la Constitución Política del Estado y a la naturaleza de este tipo de proceso.

Finalmente, estoy seguro que han quedado algunos puntos a los cuales no se hace referencia, pero en sí, lo expuesto constituye un panorama de la realidad del Contencioso-Administrativo en la actualidad, por lo que muchos de los temas quedan a debate. De igual modo, como se notará se ha hecho especial referencia al proceso contencioso en materia tributaria respecto de las obligaciones que administra la SUNAT, y es en función a dicho ámbito que se presenta la siguiente exposición:

1. Antecedentes y actual regulación del Proceso Contencioso-Administrativo en nuestro país.

A continuación, se presenta en orden cronológico la evolución del Proceso Contencioso-Administrativo en nuestro país, señalando a tal efecto sus principales antecedentes para finalmente indicar la norma que actualmente lo regula:

- El Artículo 130° de la Constitución Política del Perú de 1867 establecía: *“la ley determinará la organización de los Tribunales contenciosos-administrativos, y lo relativo al nombramiento de sus miembros.”*
- El Primer Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 263-H reguló los recursos administrativos en materia tributaria en el Libro Tercero bajo la denominación de “Las Reclamaciones y los Recursos”, así por su parte en lo que nos atañe, se reguló al Proceso Contencioso-Administrativo como: “Procedimiento ante el Poder Judicial”.
- El Artículo 240° de la Constitución de 1979 propugnaba: *“las acciones contencioso-administrativas se interponen contra cualquier acto o resolución de la administración que causa estado (.) La ley regula su ejercicio. Precisa los casos en que las cortes superiores conocen en primera instancia, y la Corte Suprema en primera y segunda y en última instancia”.*
- El Artículo 23° del Decreto Legislativo N° 767 - Ley Orgánica del Poder Judicial, al respecto regulaba: “La acción contencioso-administrativa de que trata el artículo 249° de la Constitución se rige, en cuanto a sus reglas de competencia, procedencia y procedimiento, por su propia ley.”

- El Código Procesal Civil aprobado mediante Decreto Legislativo N° 768 regulaba al Proceso Contencioso-Administrativo en el subcapítulo 6 del Título II de la Sección Quinta con la denominación de Impugnación de acto o resolución administrativa. Al respecto transcribimos las normas que contenía este subcapítulo y que actualmente se encuentran derogadas:

“Artículo 540°.- Procedencia.- La demanda contencioso-administrativa se interpone contra acto o resolución de la administración a fin que se declare su invalidez o ineficacia.

Se excluyen aquellos casos en que la ley, expresamente, declara inimpugnable lo resuelto por la autoridad administrativa.

Artículo 541°.- Admisibilidad.- Son requisitos para su admisibilidad que:

- 1. Se refiera a un acto o resolución que cause estado;*
- 2. El acto o la resolución se hayan impugnado en la vía administrativa, agotando los recursos previstos en las leyes respectivas; y,*
- 3. Se interponga dentro de los 30 (treinta) días de notificada la resolución impugnada de acuerdo a Ley, o en el mismo plazo, producido el silencio administrativo de conformidad con los dispositivos vigentes. (Inciso modificado por el art. 1 de la Ley N° 27352, publicada el 09/10/2000)*

La admisión de la demanda no interrumpe la ejecución del acto administrativo, sin perjuicio de lo dispuesto en este Código sobre proceso cautelar.

Artículo 542°.- Competencia.- Es competente el Juez Civil del lugar donde se produjo el acto o se dictó la resolución.

Cuando la resolución objeto de la impugnación es emitida por un órgano administrativo colegiado o autoridad unipersonal de carácter local o regional, es competente en primera instancia la Sala Civil de turno de la Corte Superior.

Cuando la impugnación se refiere a resolución suprema o resoluciones emanadas de las asambleas regionales, del Banco Central de Reserva, de la Superintendencia de Banca y Seguros, de la Contraloría General de la República, del Tribunal Fiscal, Tribunal de Aduanas o de los órganos de gestión de la Corte Suprema, es competente en primera instancia la Sala especializada de la Corte Suprema.

Tratándose de la impugnación de resoluciones emanadas del Tribunal Fiscal, se aplicará el procedimiento establecido en el Código Tributario.(El resaltado es propio).

Artículo 543°.- Representación especial.- Las actuaciones judiciales podrán realizarse mediante apoderado investido con facultades específicas para este proceso, sin perjuicio de lo dispuesto en leyes especiales.

Artículo 544°.- Intervención del Ministerio Público.- En estos procesos el Ministerio Público emite dictamen.

Artículo 545°.- Acumulación.- Cuando la impugnación se sustente en situaciones análogas a las referidas en los artículos 509° y 510°, puede demandarse acumulativamente la indemnización de los daños y perjuicios causados.”

Sólo corresponde hacer notar que en la vigencia de las citadas normas existía una posición al respecto, en el sentido de considerar que como en buena cuenta se hacía alusión a ineficacia, el órgano jurisdiccional se encontraba limitado a conocer el

fondo del asunto; sin embargo, como veremos más adelante dicho criterio no resultaba del todo válido, conforme lo ha hecho notar el desarrollo normativo del proceso.

- La Constitución Política actualmente vigente (1993) regula al Contencioso-Administrativo de la siguiente manera:

“Acción contencioso administrativa.

Artículo 148°.- Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa”.

Sobre el particular, lo fundamental como señala el profesor JORGE DANÓS ORDÓÑEZ, es la consagración del Contencioso-Administrativo en la Constitución como garantía que el legislador esté impedido de aprobar normas que restrinjan el derecho de los particulares a poder cuestionar ante el Poder Judicial -mediante dicho proceso- las decisiones administrativas que los afecten.

- La Ley N° 27584, la cual regula en un texto independiente el Proceso Contencioso-Administrativo por primera vez en nuestra historia, ha desarrollado este proceso especial y lo ha diferenciado del proceso civil⁵¹⁶, con lo cual se reconoce la trascendencia de aquél, en relación con el desarrollo normativo a que fue objeto anteriormente. No obstante, como se expondrá más adelante, mediante Decreto Legislativo N° 1067 se han efectuado una serie de modificaciones al texto de la Ley, razón por la cual el Ministerio de Justicia, dentro de los 60 días contados a partir de la entrada en vigencia de dicho Decreto, elaborará el Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo- Ley N° 27584.
- En lo referido al tema tributario, el artículo 157° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante Código tributario) incorporó para el Contencioso-Administrativo la denominación de “demanda”, lo cual dista de lo que establece el artículo 148° de la Constitución cuando al Contencioso-Administrativo se le denomina “acción” y no “demanda⁵¹⁷”, por lo mismo sería recomendable la modificación de dicho término a fin de guardar la coherencia del caso⁵¹⁸. Sin embargo, la diferencia es más formal que sustancial para algunos, puesto que de la lectura del artículo citado así como del desarrollo de las normas sobre la materia, se deduce con total claridad que lo contenido en el Código Tributario es en sí lo referido al Proceso Contencioso-Administrativo.

⁵¹⁶ Sobre la evolución del Proceso Contencioso-Administrativo, José Antonio TIRADO BARRERA expone claramente: “Si analizáramos la evolución que en nuestro país ha experimentado el Derecho administrativo en tiempos recientes, podríamos advertir que el tradicionalmente llamado contencioso administrativo es uno de los institutos que mayor cambio ha experimentado en su regulación normativa. De esta manera de encontrarse regulado de forma dispersa y alejado de las novedades que la ciencia procesal experimenta, pasó a convertirse en un proceso más de los regulados en el Código Procesal Civil del año 1993, lo que significó de forma contradictoria, un avance, pues empezaba a adquirir un sitio dentro de los progresos alcanzados por el Derecho Procesal en nuestro medio, y un retroceso, pues al no tomarse en cuenta las peculiaridades históricas que el contencioso administrativo trae consigo, era objeto de una opción legislativa que lo limitaba esencialmente para el cumplimiento de sus finalidades. Es recién con la Ley del proceso contencioso administrativo que en nuestro país el control sobre la actuación de la Administración Pública cuenta con un instrumento procesal plenamente concordante con los postulados y exigencias que se derivan de la idea de una Constitución normativa que tiene por finalidad asegurar la libertad del individuo controlando el ejercicio del poder” (TIRADO BARRERA, José Antonio., *Relaciones entre el proceso contencioso administrativo y el proceso de amparo en la defensa de los derechos de los administrados.*, En Derecho Administrativo Contemporáneo Ponencias del II Congreso de Derecho Administrativa, Palestra Editores, Lima. 2007. Páginas 496 y 497).

⁵¹⁷ El término “demanda” únicamente es el instrumento procesal a través del cuál se ejercita el derecho de acción.

⁵¹⁸ No obstante, nótese que conforme al Artículo I de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo- Ley N° 27584, la acción contencioso administrativa se denomina para efectos de dicha Ley, proceso contencioso administrativo.

- Actualmente, el tenor del artículo 157° del TUO del Código Tributario, en virtud de lo establecido en el Decreto Legislativo N° 981 ha quedado redactado de la siguiente manera:

La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso-Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso-Administrativo.

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.

La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso-Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Como dato histórico importante, conviene indicar que anteriormente a la publicación del Decreto Legislativo N° 981, se había previsto que tratándose de la SUNAT, ésta para poder interponer un Proceso Contencioso-Administrativo debía tramitar previamente una autorización del Ministro de Economía y Finanzas. Al respecto, dicho procedimiento se hallaba regulado por Decreto Supremo N° 166-2004-EF; sin embargo, con la modificación que señalamos, introducida por el Decreto Legislativo N° 981, se derogó el quinto y sexto párrafo del artículo 157° del TUO del Código Tributario, motivo por el que la SUNAT actualmente, ya no requiere agotar el procedimiento que reguló el Decreto Supremo antes indicado.

No obstante, si bien ya no se debía seguir el procedimiento de autorización regulado en el Decreto Supremo N° 166-2004-EF, es del caso indicar que a raíz de la designación de los Procuradores Públicos Ad Hoc de la SUNAT, Titular y Adjunto en SET.07, es que en virtud a lo previsto en el artículo 12° de la Ley N°. 17537 de Defensa Judicial del Estado, debía solicitarse al Ministro de Economía y Finanzas la autorización para demandar. Dicha situación se ve transformada en atención a la publicación de la Ley del Sistema de Defensa Jurídica del Estado -aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1068- la cual no establece el requisito de autorización previa para interponer demandas. No obstante la vigencia de dicho Decreto se dará a los seis meses contados a partir del 28.JUN.08.

- Por su parte, en lo que respecta al proceso en sí, conviene señalar que para materia tributaria -si hablamos de la SUNAT- el artículo 158° del TUO del Código Tributario, establece un plazo especial para la remisión del expediente administrativo (30 días), lo cual resulta atendible, pues en algunos casos dicho expediente debe ser remitido desde la provincia de procedencia del expediente que conoció el Tribunal Fiscal, con lo cual difícilmente en 10 días como señalaba la Ley N° 27584 o 15 días -en atención a la modificación introducida a través del Decreto Legislativo N° 1067- tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal podrían cumplir en su caso con la remisión de dichos actuados.

Para mayor referencia, se glosa el artículo 158° del TUO del Código Tributario:

Requisitos de admisibilidad de la demanda contencioso-administrativa.

Para la admisión de la Demanda Contencioso-Administrativa, será indispensable que ésta sea presentada dentro del plazo señalado en el artículo anterior (3 meses de notificada la resolución del Tribunal Fiscal).

El órgano jurisdiccional, al admitir a trámite la demanda, requerirá al Tribunal Fiscal o a la Administración Tributaria, de ser el caso, para que le remita el expediente administrativo en un plazo de treinta (30) hábiles de notificado.

- Es el caso, que con motivo de la mejora de la administración de justicia en materia contencioso-administrativa, a raíz de la implementación del Acuerdo de Promoción Comercial Perú-Estados Unidos, en fecha 28.JUN.08, se publicó en el Diario Oficial El Peruano el Decreto Legislativo N° 1067, el cual modifica e incorpora diversos artículos en la Ley N° 27584 – Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, los cuales exponemos a continuación:
 - En el artículo 5º, se incorpora como pretensión posible de ser instada a la indemnización por el daño causado a raíz de alguna actuación administrativa.
 - En el artículo 6º, se precisa que la acumulación de pretensiones, puede ser de manera originaria o sucesiva, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la Ley.
 - Se incorpora el artículo 6º-A, en el cual se establecen los requisitos para la acumulación de pretensiones: Que sean de competencia del mismo Juez, que no sean contrarias entre sí, salvo que sean propuestas en forma subordinada o alternativa, que se tramiten ante la misma vía procedimental y que exista conexidad entre ellas.
 - Se incorpora el artículo 6º-B, que establece el caso especial de acumulación de pretensiones sucesivas, en el sentido que operaría la modificación y ampliación de la demanda, en tanto existan pretensiones que cumplan con lo señalado en el artículo 6º-A, siendo la oportunidad para solicitar ello, antes de la expedición de la sentencia en primer grado, previo traslado a la otra parte. Incluso, puede citarse a una audiencia especial, en caso el Juez lo estime necesario.
 - En el artículo 7º se ha puntualizado lo referido al control difuso y se ha incorporado lo que concierne a la motivación en serie de resoluciones judiciales, la cual únicamente procederá en caso se presenten casos análogos y se requiera idéntica motivación, obviamente en tanto ello no implique la lesión a las garantías que implican un debido proceso.
 - En el artículo 8º se ha precisado respecto a la competencia territorial, que debe entenderse al lugar del domicilio del demandado o el lugar donde se produjo la actuación materia de la demanda o el silencio administrativo.
 - En el artículo 9º, se ha incluido respecto a la competencia funcional de la Sala Contencioso Administrativa, el conocer aquellos fallos que emitan el Organismo Supervisor de Contrataciones del Estado y el Tribunal del Servicio Civil, y se ha modificado la denominación en lo referido a la CONASEV. Como se aprecia, dicha modificación no tiene relevación a efectos del Contencioso-Administrativo en materia tributaria.
 - En el artículo 14º, se ha incluido un plazo para que el Ministerio Público emita su dictamen (15 días), luego de lo cual, devolverá el expediente con o sin él, a la Sala.
 - En el artículo 16º respecto de la modificación y ampliación de la demanda, se ha establecido que proceden aquéllas, siempre que antes de la expedición de

sentencia, se produzcan nuevas actuaciones impugnables que sean consecuencia directa de lo que sea objeto del proceso. En ese caso, se debe correr traslado a la parte demandada por el plazo de tres días.

- En el artículo 17° en el numeral 1, se ha precisado que las impugnaciones referidas a los numerales 1, 3, 4, 5 y 6 del artículo 4° de la Ley, deberán efectuarse en el plazo de tres meses, contados desde el conocimiento o notificación de la actuación impugnada, lo que ocurra primero.

Con relación al numeral 3, se ha precisado que cuando se trate de silencio administrativo negativo, el plazo se extenderá hasta que se produzca el acto expreso de la entidad. Carece de eficacia el pronunciamiento hecho por la Administración, una vez que fue notificada con la demanda; sin embargo, en caso el acto expreso se produzca antes de dicha notificación, el órgano jurisdiccional podrá, a solicitud del actor, incorporar como pretensión la impugnación de dicho acto expreso o concluir el proceso.

Para el caso de inercia o cualquier otra omisión, no se computará plazo para interponer la demanda.

Finalmente, en relación al numeral 4, se ha previsto que cuando se trate de silencio administrativo positivo, por transcurso del plazo previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo General o por normas especiales, el plazo para que el tercero legitimado inste la demanda, será de tres meses.

- En el artículo 19° se ha incluido como excepción al agotamiento de la vía administrativa, el caso en que la pretensión esté referida al contenido esencial del derecho a la pensión⁵¹⁹, lo cual como se aprecia, no tiene mayor relevancia en materia tributaria.

- En el artículo 22° se ha establecido la formalidad a efectos de remitir los antecedentes administrativos o expediente administrativo al órgano jurisdiccional, estableciéndose que debe remitirse copia certificada de las piezas (con la formalidad prevista por la entidad). Para tal efecto, se concede un plazo de 15 días hábiles. (Plazo no aplicable para el caso de los procesos Contencioso-Administrativos tributarios, pues la norma especial –artículo 158° del TUO del Código Tributario- establece un plazo de 30 días).

Lo más relevante, en la modificación del artículo 22° es que en caso la Administración no remita el expediente administrativo, tal negativa se puede apreciar como un reconocimiento de la verdad de los hechos alegados por el demandante.

- En el artículo 23° se ha precisado que la admisión de la demanda no impide la vigencia ni la ejecución del acto, salvo que el juez mediante una medida cautelar o la Ley, dispongan lo contrario.
- En el artículo 24° se ha incluido el trámite del proceso urgente, el cual procede en tanto se refiera al cese de cualquier actuación material que no se sustente en acto administrativo, o que se trate del cumplimiento por la Administración de una determinada actuación a que se encuentre obligada por Ley o acto administrativo firme y en lo que atañe a temas provisionales, en cuanto se refieran al derecho a la pensión.

Se exige además como presupuesto para dar inicio al trámite del proceso urgente, que exista: Interés tutelable cierto y manifiesto, necesidad impostergable de tutela y que sea la única vía eficaz para la tutela del derecho invocado.

- El 24-A regula el trámite del proceso urgente.
- En el artículo 25°, se ha desarrollado el Procedimiento Especial (numeral 25.1) en donde se ha establecido respecto a la audiencia de pruebas, que en caso el Juez estime necesaria la realización de ésta, dicha resolución es

⁵¹⁹ Conforme a la Fe de erratas del Decreto Legislativo N° 1067, publicada en el Diario Oficial El Peruano en fecha 10.JUL.08.

impugnable y la apelación será concedida sin efecto suspensivo y con la calidad de diferida.

Por su parte, respecto del numeral 25.2 se ha establecido el inicio del cómputo, para la emisión del dictamen fiscal (15 días desde la recepción del expediente), para solicitar informe oral (3 días desde la notificación de la resolución que dispone que el expediente se encuentra expedito a ser sentenciado) y para emitir sentencia (15 días desde la vista de la causa, de no haberse solicitado informe oral, el plazo se computará desde la notificación a las partes del dictamen fiscal o la devolución del expediente por el Ministerio Público).

- En el artículo 26°, estando a que el tema de la pretensión indemnizatoria, se ha regulado en el artículo 5, se ha consignado en aquél el tema referido a las notificaciones electrónicas y se establece como una regla para la notificación, excepto para el caso de resoluciones, como las que corren el traslado de la demanda, inadmisibilidad o improcedencia, la citación a audiencia, el saneamiento procesal y/o el juzgamiento anticipado, la sentencia y otras que el Juez disponga motivadamente, las cuales se ha previsto continúen con la formalidad de ser notificadas por cédula.

Cabe señalar que a efecto de desarrollar esta nueva forma de notificación, el Poder Judicial implementará los mecanismos de seguridad que se requieran para la operatividad de las notificaciones electrónicas y el funcionamiento de uno o más servidores de correo electrónicos seguros.

- En lo referido al controvertido artículo 27° y al artículo 28° (actividad probatoria y oportunidad para presentar medios de prueba, respectivamente) se ha incluido como excepción a la actuación de medios probatorios, aquellos referidos a hechos nuevos que se hayan producido o que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso, vinculados directamente a las pretensiones postuladas.
- En lo que respecta al artículo 30°, se ha establecido que para el caso que la actuación administrativa impugnada sea una sanción o medidas correctivas, la entidad administrativa al estar en mejores condiciones de acreditar los hechos, le corresponde la carga de la prueba.
- En el artículo 32°, respecto al recurso de casación se ha establecido un requisito para dar trámite al recurso de casación, en tanto la cuantía de pretensión sea cuantificable (en adelante la cuantía del acto impugnado tendrá que ser superior a 140 URP en caso se pretenda casar una sentencia⁵²⁰). De igual forma, se ha establecido que para el caso de las resoluciones de segundo grado que confirman las de primera instancia en los procesos urgentes donde se ampare la pretensión, no corresponde interponer recurso casación.
- En el artículo 34°, se ha establecido que cuando la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso-administrativa, éstos constituyen precedentes vinculantes. El tenor de todas las sentencias que emita dicha Sala se publicarán en el Diario Oficial El Peruano y en la página web del Poder Judicial.
- En lo referido a las medidas cautelares y sus requisitos, el artículo 36° ha señalado que para la concesión de aquéllas, se debe ponderar la proporcionalidad entre la eventual afectación que causaría al interés público o a terceros la medida cautelar, y el perjuicio que causa al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada. De igual forma, se ha establecido que el demandante para la ejecución de la medida cautelar, deberá ofrecer contracautela atendiendo a la naturaleza de la pretensión a asegurar.

⁵²⁰ Unidad de Referencia Procesal.

- El artículo 38° recoge como un nuevo supuesto de sentencia estimatoria, al monto de la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados. Por su parte el 38°-A establece la posibilidad de una conclusión anticipada del proceso, en caso la entidad demandada reconozca la pretensión y finalmente se regula en el 38-B la transacción y conciliación (supuesto que no aplicaría al caso tributario, como se explica más adelante).
 - Los procesos iniciados con la normalidad anterior, seguirán su trámite conforme a dicha normativa.
 - Finalmente conviene indicar que la Segunda Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 1067, ha previsto que el Consejo Ejecutivo del Poder Judicial podrá instituir sistemas específicos de sub especialidades a fin de brindar un sistema de justicia más eficiente, pudiendo considerarse así la especialidad tributaria.
- Ahora bien, dentro del sistema actual que regula el Proceso Contencioso-Administrativo en nuestro país, no podemos dejar de lado, el desarrollo doctrinario que al respecto el Tribunal Constitucional ha informado en sus sentencias.

De esta forma, en principio –a raíz que se estaba dando una suerte de amparización del Derecho Tributario- el máximo Tribunal ha establecido que no procede recurrir a las acciones de garantía, en tanto exista una vía procedimental igualmente satisfactoria para la protección del derecho que se sostiene se estaría violentado (STC N° 0206-2005-AA/TC).

Luego, en fallos posteriores el Tribunal ha dejado claramente establecido que el proceso contencioso-tributario en materia tributaria, constituye una vía idónea, satisfactoria y eficaz para la cautela de los derechos del contribuyente.

En tal sentido, nos encontramos ante una vía que necesariamente implica una especialidad en la cual deben transitar necesariamente aquellas pretensiones que impugnen actos administrativos.

De esta forma el Tribunal Constitucional, ha señalado que: *“(...) El juez del amparo no sólo tiene el deber de cuidar que no se desnaturalice el objeto fundamental de este proceso [Amparo] cual es la protección de derechos constitucionales de indubitable titularidad por quien alega una posible vulneración o amenaza, restituyendo los hechos a la situación anterior a la supuesta afectación de derechos; sino que, al mismo tiempo, tiene el deber de abstenerse de invadir competencias y prerrogativas que son exclusivas de quienes ejercen potestad tributaria por mandato constitucional”*.

Con lo cual resulta evidente además, que los Jueces ordinarios no pueden avocarse al conocimiento de causas, cuya materia le haya conferida a los Jueces Contencioso-Administrativos.

A tal efecto glosamos algunos de los principales fallos emitidos:

- **Expediente N° 0206-2005-AA/TC.**

Fundamento 3: “La vigencia del Código Procesal Constitucional supone un cambio en el régimen legal del proceso de amparo ya que establece, entre otras cosas, la subsidiariedad para la procedencia de las demandas de amparo. Con ello se cambia el anterior régimen procesal del amparo que establecía un sistema alternativo. En efecto, conforme al artículo 5.°, inciso 2 del Código Procesal Constitucional, **no proceden las demandas**

constitucionales cuando existan vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado.

Fundamento 4: “Al respecto, este Colegiado precisó que “(...) tanto lo que estableció en su momento la Ley N.º 23506 y lo que prescribe hoy el Código Procesal Constitucional, respecto al Amparo Alternativo y al Amparo Residual, ha sido concebido para atender requerimientos de urgencia que tienen que ver con la afectación de derechos directamente comprendidos dentro de la calificación de fundamentales por la Constitución Política del Estado. Por ello, si hay una vía efectiva para el tratamiento de la temática propuesta por el demandante, esta no es la excepcional del Amparo que, como se dijo, constituye un mecanismo extraordinario”. (Exp. N.º 4196-2004-AA/TC, Fundamento 6)”.

Fundamento 5: “En efecto, en la jurisdicción constitucional comparada es pacífico asumir que el primer nivel de protección de los derechos fundamentales le corresponde a los jueces del Poder Judicial a través de los procesos judiciales ordinarios. Conforme al artículo 138.º de la Constitución, los jueces administran justicia con arreglo a la Constitución y las leyes, puesto que ellos también garantizan una adecuada protección de los derechos y libertades reconocidos por la Constitución. Sostener lo contrario significaría firmar que solo el amparo es el único medio para salvaguardar los derechos constitucionales, a pesar de que a través de otros procesos judiciales también es posible obtener el mismo resultado. De igual modo, debe tenerse presente que todos los jueces se encuentran vinculados por la Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos; más aún, la Constitución los habilita a efectuar el control difuso conforme a su artículo 138º.

Fundamento 6: “Consecuentemente, solo en los casos en que tales vías ordinarias no sean idóneas, satisfactorias o eficaces para la cautela del derecho, o por la necesidad de protección urgente, o en situaciones especiales que han de ser analizadas, caso por caso, por los jueces, será posible acudir a la vía extraordinaria del amparo, correspondiendo al demandante la carga de la prueba para demostrar que el proceso de amparo es la vía idónea y eficaz para restablecer el ejercicio de su derecho constitucional vulnerado, y no el proceso judicial ordinario de que se trate”.

o **Expediente N° 2802-2005-PA/TC.**

Fundamento 17. Por lo tanto, tomando en consideración que la demanda debe derivarse a la vía contencioso-administrativa, son aplicables al presente caso, *mutatis mutandis*, las reglas procesales establecidas en los fundamentos N.ºs. 53 a 58 de la STC N.º 1417-2005-PA, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 12 de julio de 2005⁵²¹.

⁵²¹ Se reproducen, los fundamentos con relevancia al tema tributario de la STC 1417-2005-PA/TC:

“54. Las demandas de amparo en trámite que, en aplicación de los criterios de procedibilidad previstos en el Fundamento 37 *supra*, sean declaradas improcedentes, deberán ser remitidas al juzgado de origen (Juez Civil encargado de meritar el proceso de amparo en primera instancia), quien deberá remitir el expediente judicial al Juez Especializado en lo Contencioso Administrativo (en los lugares en los que éstos existan) o deberá avocarse al conocimiento del proceso (en los lugares en los que no existan Jueces Especializados en lo Contencioso Administrativo).

Una vez que el Juez competente del proceso contencioso administrativo se avoque al conocimiento de la causa, deberá entenderse presentada y admitida la demanda contencioso administrativa, y, en aplicación del principio de suplencia previsto en el inciso 4) del artículo 2º de la Ley N.º 27584, se otorgará al demandante un plazo razonable a efectos de que adecue su demanda conforme a las reglas previstas para la etapa postulatoria del proceso contencioso administrativo. Transcurrido dicho plazo sin que el demandante realice la respectiva adecuación, procederá el archivo del proceso.

o **Expediente N° 3813-2006-PA/TC.**

Fundamento 6: “Que, como bien se ha precisado en la STC 0015-2005-PI/TC, la cobranza coactiva es una de las manifestaciones de la autotutela ejecutiva de la que goza la Administración Tributaria. En consecuencia, la Administración puede ejecutar el cobro coactivo de las deudas tributarias, y si en algún caso el administrado no está de acuerdo con la forma como se ha llevado a cabo el procedimiento coactivo, siempre contará con el Proceso Contencioso-Administrativo previsto en el artículo 148 de la Constitución Política, que tiene por finalidad el control por parte del Poder Judicial de las actuaciones de la Administración Pública sujetas al Derecho Administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

Fundamento 7: “Que, en consecuencia, es necesario precisar que existe una vía específica, cual es en el presente caso el procedimiento Contencioso-Administrativo regulado por la Ley N.º 27584, como bien analizaron las instancias precedentes (.). En consecuencia, la demanda debe ser declarada improcedente, dejándose a salvo el derecho del actor para que acuda a la vía pertinente”.

o **Expediente N° 01820-2007-PA/TC.**

Fundamento 5: “Que ello responde a que el juez del amparo no sólo tiene el deber de cuidar que no se desnaturalice el objeto fundamental de este proceso (Amparo) cual es la protección de derechos constitucionales de indubitable titularidad por quien alega una posible vulneración o amenaza, restituyendo los hechos a la situación anterior a la supuesta afectación de derechos; **sino que, al mismo tiempo, tiene el deber de abstenerse de invadir competencias y prerrogativas que son exclusivas de quienes ejercen potestad tributaria por mandato constitucional**”. (El resaltado es nuestro).

Fundamento 6: “Que relacionando lo anterior al caso concreto, debemos considerar que la empresa recurrente cuestiona la Resolución de Intendencia Regional debido a que no acepta su solicitud de fraccionamiento, en virtud de la aplicación del artículo 7º de la Ley N° 27681. Así, es evidente que se impugna una decisión administrativa que no afecta derecho constitucional alguno, en consecuencia, la vía del amparo no es la pertinente para la resolución de este caso, en cambio ante este tipo de cuestionamiento resulta aplicable la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, Ley N°

Estas reglas son dictadas en virtud del principio de autonomía procesal del Tribunal Constitucional al que se ha hecho alusión en el Fundamento 48 *supra*.

55. Por otra parte, en aplicación del principio *pro actione* que impone al Juez interpretar los requisitos de admisibilidad de las demandas en el sentido que más favorezca el derecho de acceso a la jurisdicción, en los supuestos en los que en el expediente de amparo obre escrito en el que la Administración contradiga la pretensión del recurrente, el Juez del contencioso administrativo, no podrá exigir el agotamiento de la vía administrativa.

En efecto, dado que la finalidad de la interposición de los recursos administrativos de impugnación consiste en darle la oportunidad a la propia Administración de revisar su actuación o reevaluarla y, en su caso, disponer el cese de la vulneración del derecho, sería manifiestamente contrario al principio de razonabilidad y al derecho fundamental de acceso a la jurisdicción, exigir el agotamiento de la vía administrativa en los casos en los que resulta evidente que la propia Administración se ha ratificado en la supuesta validez del acto considerado ilegal.

57. En todo caso, es deber del Juez del contencioso administrativo, aplicar el principio de favorecimiento del proceso, previsto en el inciso 3) del artículo 2º de la Ley N.º 27584, conforme al cual: “Principio de favorecimiento del proceso.- El Juez no podrá rechazar liminarmente la demanda en aquellos casos en los que por falta de precisión del marco legal exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa. Asimismo, en caso de que el Juez tenga cualquier otra duda razonable sobre la procedencia o no de la demanda, deberá preferir darle trámite a la misma.”

27584, en la que existe etapa probatoria necesaria para la dilucidación de los hechos invocados.

Fundamento 7: “Que, en este orden de ideas, el artículo 5 de la Ley N° 27584 señala que en el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener la declaración de nulidad total o parcial o ineficacia de actos administrativos, el reconocimiento o reestablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines, entre otros”.

o **Expediente N° 3590-2007-PA/TC.**

Fundamento 11: “(...) bajo esa misma lógica incluso en el supuesto que se considerase que la pretensión cuenta con sustento constitucional directo, ésta no puede ser dilucidada en un proceso constitucional, toda vez que existe otra vía específica igualmente satisfactoria, que para el presente caso resulta ser el proceso contencioso administrativo”.

o **Expediente N° 4921-2007-PA/TC.**

Fundamento 12: “Que, en el caso concreto, fluye de autos que los actos administrativos expedidos en el marco del procedimiento coactivo cuestionado pueden ser discutidos a través del Proceso Contencioso-Administrativo establecido en la Ley 27584. Dicho procedimiento constituye una *vía procedimental específica* para restituir los derechos constitucionales presuntamente vulnerados a través de la declaración de invalidez de los actos administrativos y, a la vez, también es una vía “igualmente satisfactoria” respecto al “mecanismo extraordinario” del proceso constitucional. Consecuentemente, la controversia planteada en la demanda debe ser dilucidada a través del Proceso Contencioso-Administrativo.

Fundamento 13: “Que en casos como el de autos, donde se estima improcedente la demanda de amparo por existir una *vía específica, igualmente satisfactoria*, este Tribunal tiene establecido en su jurisprudencia (cf. STC 2802-2005-PA/TC, fundamentos 16 y 17) que el expediente debe ser devuelto al juzgado de origen para que lo admita como Proceso Contencioso-Administrativo, de ser este el órgano jurisdiccional competente, o remitirse a quien corresponda para su conocimiento. Así, avocado el proceso por el juez competente, éste deberá observar, *mutatis mutandis*, las reglas procesales para la etapa postulatoria establecidas en los fundamentos 53 a 58 de la STC 1417-2005-PA/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 12 de julio de 2005.”

2. Finalidad del Contencioso-Administrativo.

Sobre el contenido sustancial del objeto o finalidad del Proceso Contencioso-Administrativo, citando al profesor GIOVANNI PRIORI⁵²², se tiene que aquél es el control de la constitucionalidad y de la legalidad en la actuación administrativa, brindando una efectiva

⁵²² Sobre el tema puede encontrarse mayor desarrollo en la obra del citado autor “El Proceso Contencioso-Administrativo” . ARA Editores, Lima. 2002. Páginas 104 – 106, allí se señala en extenso el sistema de plena jurisdicción que consta de dos puntos: (i) El control jurídico efectivo de la actuación administrativa por el Poder Judicial, que a su vez inspira al sistema democrático y que tiene dos manifestaciones: Un control jurídico (que descarta la posibilidad de control político que no es propio del órgano jurisdiccional) y un control de las actuaciones administrativas sujetas al derecho administrativo. (ii) La efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, que constituye un reconocimiento de la trascendencia del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva que en sí inspira nuestro ordenamiento jurídico.

tutela a las situaciones jurídicas que pudieran haberse visto afectadas o en inminente amenaza que ocurra esto.

Al respecto, el artículo 1° de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo (Ley N° 27584 en adelante la Ley) establece que la acción contencioso administrativa tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de la administración pública sujeta al derecho administrativo y a la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

En este extremo es importante indicar, que existen dos modelos del Proceso Contencioso-Administrativo, el de la plena jurisdicción y el de revisión:

- El modelo revisor, que implica que el juez lo único que puede hacer respecto al acto administrativo, es anularlo, en sí sería el fin último de este modelo, lo cual traería consigo estimar la pretensión demandada, pero en el fondo no constituye el fin último de este modelo, la garantía o protección de los derechos del administrado.
- El modelo de plena jurisdicción, se orienta a la protección de los derechos subjetivos e intereses del Administrado.

En nuestra Ley, si bien se consideró en el artículo 1° el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones administrativas, de igual forma, se propende la tutela de los derechos e intereses de los administrados, vista así dicha norma, en principio se podría entender que estamos ante un modelo de plena jurisdicción. No obstante, en la práctica y por razones del propio trámite del proceso, no se llega a concretar tal modelo, quedándose únicamente en el modelo revisor⁵²³.

El Proceso Contencioso-Administrativo, de otro lado, constituye una de las vías, (conjuntamente con las acciones de garantía, por medio de las cuales se puede efectuar un control de la actuación de la Administración Pública) cuyo fin es garantizar al contribuyente la tutela jurisdiccional efectiva en cautela de sus derechos; no obstante, conviene señalar que a diferencia de lo que ocurre en una acción de garantía en donde en principio no se deberían discutir cuestiones de fondo relacionadas con el procedimiento de determinación de la deuda tributaria o verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias sean estas formales o sustanciales, ocurre que en el Contencioso-Administrativo, lo que se pretende es la revisión sobre la aplicación correcta de la normatividad al caso, y por ende el análisis de las cuestiones de fondo, vale decir, que no sólo se podrá conocer sobre posibles afectaciones a derechos de orden fundamental, sino que además se conocerán temas

⁵²³ Un breve génesis del control a la Administración, nos expone Eusebio GONZALES GARCÍA y conviene hacer referencia a aquél: "La idea de un verdadero control a la administración (externo, jurisdiccional) se abre paso lentamente a lo largo del siglo XIX, en torno a la elaboración jurisprudencial del concepto de acto administrativo, de un lado, y a la distinción entre derechos subjetivos e intereses legítimos, de otro, tratando de casar dos principios no fácilmente armonizables: la unidad de jurisdicción y la separación de poderes; más tarde, bien entrado el siglo XX, el centro de gravedad del contencioso se irá trasladando paulatinamente desde la ilegalidad del acto a la lesión económica, y por último, sobre todo en lo tocante al amparo constitucional, ha entrado en juego la defensa de los derechos y libertades fundamentales del ciudadano. Mas para nuestros efectos, mucho más limitados y concretos en este momento, es suficiente comprobar, desde finales del siglo XIX, la coexistencia relativamente unánime en muchos Estados europeos (con las notables excepciones francesa e inglesa, que responden a motivos históricos diversos) de tres instancias revisoras –por lo general sucesivas y previas- del acto administrativo tributario: 1ª, la revisión administrativa interna (de oficio –limitada a unos pocos supuestos- y vía recurso de reposición y de alzada o jerárquico –más o menos libre-); 2ª, al revisión jurisdiccional administrativa, que puede ser togada o no togada (en este último supuesto suele plantear problemas de naturaleza y legitimidad constitucional, al tiempo que extiende cada vez más sus competencias); 3ª la revisión judicial ordinaria, que puede contar o no con secciones especializadas de derecho administrativo. (...) La revisión vía recurso (administrativo o jurisdiccional) es el remedio por excelencia para proteger tanto el interés legítimo de una correcta aplicación de las normas tributarias, como el derecho subjetivo del contribuyente a no pagar más de lo estrictamente fijado por ley, cuando este se halla ante un acto tributario presuntamente ilegítimo que lesiona sus derechos. La instrumentación técnica de este remedio puede adoptar formas variadas (inaplicación, remoción o anulación del acto, reelaboración de la pretensión, etc.), pero, en esencia, se trata de que el órgano revisor: a) anule el acto impugnado; b) obre en forma directa sobre el objeto de la pretensión; c) ordene al órgano competente de la administración activa que actúe en el sentido deseado. Tipología que responde a la conocida clasificación de los procesos tributarios en declarativos (semejantes al proceso de cognición ante el juez ordinario) y constitutivos o de impugnación por infracción de la ley, cuyo objeto es eliminar el acto ilegítimo. Lo cual confirma por otro camino, la extendida opinión que ve en el contencioso tributario una subespecie del contencioso administrativo. (GONZALES G. Eusebio, "Los recursos administrativos y judiciales" en Tratado de Derecho Tributario, II Volumen, Capítulo XI. Dirigido por Andrea Amatucci. Páginas 650 y ss.).

directamente vinculados con la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales o sustanciales del contribuyente.

Al respecto, es necesario traer a colación lo opinado por HECTOR MAIRAL⁵²⁴ sobre el carácter revisor del Proceso Contencioso-Administrativo: *“Lo criticable es la generalidad que se atribuye a la característica revisora. Existen situaciones en que se desarrolla en sede administrativa un procedimiento contradictorio y reglado en el cual se asegura al particular el ejercicio de su derecho de defensa, con descargo, producción de prueba y alegato, en donde se debaten cuestiones técnicas complejas en las cuales la Administración posee una pericia y experiencia especiales. Parece correcto en tal supuesto que la función del tribunal judicial se limite a revisar la decisión administrativa y rechace todo intento de introducir ante él cuestiones que debieron haber sido planteadas en sede administrativa para aprovechar la idoneidad especial de esta instancia”*.

Si consideramos lo señalado por MAIRAL vemos que esa vía administrativa a la cual hace alusión, correspondería a nuestro procedimiento de fiscalización y al posterior contencioso-tributario, procedimiento que el Tribunal Constitucional ha considerado como garante de los derechos y garantías del contribuyente.

Sentencia emitida en el Expediente N° 947-97-AA/TC:

“Que, entre otros derechos, el procedimiento administrativo tributario vigente favorece la realización de tres derechos constitucionales: a) Permite al deudor y acreedor tributario, actuar y oponer pruebas, oportunidad limitada en la Acción de Amparo; b) Obtener oportuna y pronta decisión mediante el uso del instituto procesal del "silencio administrativo tributario"; situación no reconocida en el proceso jurisdiccional común ni especial; según el artículo 157° del Código Tributario, procede interponer demanda contenciosa administrativa contra la resolución del Tribunal Fiscal, ante la Sala respectiva de la Corte Suprema de Justicia de la República o según ley especial, formular Acción de Garantía ante la jurisdicción Procesal Constitucional; en cada caso, después del debate probatorio administrativo, los señores jueces tendrán mejores elementos de juicio de carácter técnico jurídico tributario para resolver con eficacia el conflicto de intereses; c) Por la investidura de jueces, la Sala jurisdiccional citada, puede ejercer el "Control Difuso" de las leyes tributarias que afecten la Constitución disponiendo la inaplicabilidad de las mismas;...”

En tal sentido, no negamos a tenor de lo señalado por la doctrina de nuestro país, que la intención de reglar el Proceso Contencioso-Administrativo fue la de establecer un proceso más allá de la revisión de legalidad; sin embargo, consideramos que no resulta menos cierto que actualmente existen reglas como la señalada en el artículo 27° de la Ley, que restringe la posibilidad que se pueda efectuar algo más que la revisión que se señala. Por tanto, siempre será un tema en controversia la amplitud de la revisión en el Proceso Contencioso-Administrativo, y por ello relevante al momento que los Tribunales peruanos decidan sobre el alcance de su revisión en instancia judicial, puesto que por citar un ejemplo no sería válido que en una sentencia se conozcan aspectos de fondo cuando la decisión administrativa se limitó a denegar el recurso administrativo por razones formales, ya que lo correcto en caso de declarar fundada la demanda sería reenviar la controversia a sede administrativa para que se pronuncie sobre el fondo.

Ahora bien, conforme a la modificación introducida mediante el Decreto Legislativo N° 1067, lo que se pretende es a criterio de muchos, la consolidación del modelo de plena jurisdicción

⁵²⁴ MAIRAL, Héctor A, *“Control judicial de la administración pública”*, Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires. Página 348-349.

del Proceso Contencioso-Administrativo en el Perú, habida cuenta que a la fecha, por ejemplo, en materia tributaria, se estaba llegando a la práctica de la interposición de procesos de amparo, a raíz que muchas veces la dilación en el trámite del Proceso Contencioso-Administrativo en caso se hubiera optado por esta vía significaba que el órgano jurisdiccional no conozca oportunamente sobre el cuestionamiento que el contribuyente hacía respecto del proceso de fiscalización y/o determinación; y que en buena cuenta devenía en que los contribuyentes no recurran a este proceso, pretendiendo desviar el trámite normal de la impugnación de un acto administrativo.

Incluso la Defensoría del Pueblo mediante el Informe Defensorial N° 121⁵²⁵, efectúa un riguroso análisis, en el cual principalmente se advierte como problema la recargada carga que soporta actualmente la justicia contencioso-administrativa, problemas de la redacción de la propia Ley, y la falta de sub especialidades al respecto (no olvidemos que el mayor número de procesos están referidos a temas pensionarios), lo cual trae consigo que muchas veces no exista el rigor necesario como para conocer una causa de contenido tributario, y lo que redundo a la vez en una percepción negativa de la Administración de Justicia, tanto para el Administrado como para la entidad demandada.

Por ello, seguramente en adelante a raíz de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1067, las partes de un Proceso Contencioso-Administrativo verán reflejado el modelo de plena jurisdicción que se regula en el artículo 1° de la Ley.

3. El régimen del Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria.

Las principales normas que regulan el Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria, son las siguientes:

1. El Libro Tercero TÍTULO IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario, referido a la demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial, artículos 157° y 158°.
2. La Ley N° 27584, la cual regula la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, modificada por Decreto Legislativo N° 1067.
3. El Código Procesal Civil, en forma supletoria a lo regulado en la Ley N° 27584.

3.1. Pretensiones en el Proceso Contencioso-Administrativo.

En el Proceso Contencioso-Administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente:

1. La declaración de nulidad, total o parcial o ineficacia de actos administrativos.

Es del caso indicar que si bien, se puede extrapolar algunas acepciones de la teoría de las nulidades civiles para el Derecho Administrativo y por ende para el Tributario, es que se ha estructurado una teoría de nulidades administrativas, tal como refieren Jean Claude Tron Petit y Gabriel Ortiz Reyes, quienes grafican a la nulidad de la forma siguiente:



⁵²⁵ Para mayor referencia puede revisarse el Informe en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.defensoria.gob.pe/accesibilidad/biblio.php>.

De este modo, en la pretensión procesal de anulación⁵²⁶ o de nulidad⁵²⁷, lo que se demanda ante el órgano jurisdiccional es que la Administración ha incurrido en algunas de las causales de nulidad -para el caso tributario- las establecidas en el Código Tributario⁵²⁸.

Este tipo de pretensión, es la que generalmente se demanda ante el Poder Judicial, razón por la cual algunos sostienen que precisamente en atención a ello, el órgano jurisdiccional se limita a una revisión de lo actuado en instancia administrativa y no a un conocimiento de plena jurisdicción.

Al respecto, para algún sector de la doctrina esta causal en sí no es una de nulidad sino en buena cuenta constituye una de invalidez, el problema estaría dado en el sentido que si el acto nulo tuvo efectos, aquello no siempre se va a agotar en lo declarativo, y por ello sería necesaria la declaración de invalidez⁵²⁹.

En lo que respecta a la ineficacia, cabe preguntarse ¿puede ser independiente de la invalidez (como al parecer lo describe el supuesto de la norma)? Creemos que no, porque la ineficacia es efecto de la invalidez, no obstante cabe recordar que no toda sentencia debe tener un fallo de invalidez.

Este tipo de pretensión representa el modelo Contencioso-Administrativo revisorio.

2. El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines.

Pretensión de plena jurisdicción, destinada a que se reconozcan las situaciones jurídicas cuya titularidad corresponde a una persona, cabe resaltar que la norma ha señalado los supuestos para el inicio, cuales son, la tutela de un derecho subjetivo o de un interés legítimo, por el primero entendemos la facultad de obrar del titular teniendo como móvil un interés propio, mientras que en el segundo caso nos referimos a una expectativa frente al obrar del otro.

Con esta pretensión, se da inicio a la incorporación a la Ley del modelo de jurisdicción plena.

3. La declaración de contraria a derecho y el cese de una actuación material que no se sustente en acto administrativo.

⁵²⁶ Como señala Luis Enrique Berrocal Guerrero (*Manual del acto administrativo*, Bogotá, 2da Edición. Pp. 318 y 319): “la anulación de los actos administrativos es la decisión judicial de suprimirlos o hacerlos desaparecer del mundo jurídico a instancia de parte, es decir, en virtud de la acción contencioso administrativa. Por consiguiente, la anulación afecta directamente la existencia del acto administrativo, ya que partiendo del supuesto de que el acto existe y se presume legal, se pasa a tener como si no hubiera existido. Sólo puede decretarse por razones jurídicas, mientras que en sede administrativa la extinción de los actos administrativos puede producirse por esas mismas razones y por las de mérito o de conveniencia, conjunta o separadamente”. (Las cursivas son nuestras).

⁵²⁷ La nulidad administrativa, se constituye como una sanción jurídico formal, que es un género de la ineficacia, la cual por su parte es una sanción jurídico material o fáctica, en su acepción específica, implicando la carencia de valor, inexistencia o ilegalidad absoluta de un acto. (Jean Claude Tron Petit y Gabriel Ortiz Reyes, *La nulidad de los Actos Administrativos*, Editorial Porrúa, México 2005. Pp.277 y siguientes).

⁵²⁸ Conviene indicar que conforme a lo establecido en el artículo 157° del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria, de modo excepcional, podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso-Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

⁵²⁹ No obstante, sobre este aspecto conviene tener presente que la invalidez tiene como efecto la ilegalidad, pero por el contrario no toda ilegalidad genera invalidez, ello a efectos de tenerlo presente en lo que atañe a esta causal.

Pretensión relacionada a la vía de hecho, cuya finalidad es que se declare contraria a derecho la actuación material y el cese de ésta.

Al respecto, esta pretensión no resulta ser del todo viable si es que hablamos de una actividad material, recordemos que la pretensión es de plena jurisdicción; sin embargo no hay acto, podría ser entonces una solución a este problema, que la pretensión se sustente en una ineficacia contra los actos, aunque valgan verdades lo más recomendable sería identificar un acto, para impugnarlo.

4. Se ordene a la administración pública la realización de una determinada actuación a la que se encuentre obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme.

Pretensión relacionada a la inactividad de la Administración – omisión o inercia- y que busca precisamente un pronunciamiento de esta.

No obstante, la causal como se encuentra establecida, más se asemeja a un supuesto que habilita la interposición de una acción de cumplimiento; sin embargo, conviene tener presente que según el Tribunal Constitucional dicha acción de garantía es residual, razón por la cual se debería agotar el recurrir al Contencioso-Administrativo, pues no cualquier inactividad será motivo para instar una acción de cumplimiento, sino sólo aquella que esté plenamente identificada.

5. La indemnización por el daño causado con alguna actuación impugnada, conforme al artículo 238° de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)⁵³⁰, siempre y cuando se plantee acumulativamente a algunas de las pretensiones anteriores.

La inclusión de esta pretensión en el Proceso Contencioso-Administrativo, principalmente tiene como objeto que se protejan los derechos e intereses de quien inste una demanda y aquella sea orientada a través de un Proceso Contencioso-Administrativo (Ejemplo: Nulidad de una Resolución del Tribunal Fiscal), con lo cual en caso se declare fundada la demanda, adicionalmente en caso se haya demandado indemnización -acumulativamente- y cumplido con acreditar un daño cierto y se hayan

⁵³⁰ La norma citada fue modificada en sus numerales 238.1 a 238.5 mediante Decreto Legislativo N° 1029, quedando el texto de aquella como sigue:

“Artículo 238°.- Disposiciones Generales

238.1 Sin perjuicio de las responsabilidades previstas en el derecho común y en las leyes especiales, las entidades son patrimonialmente responsables frente a los administrados por los daños directos e inmediatos causados por los actos de la administración o los servicios públicos directamente prestados por aquéllas.

238.2 En los casos del numeral anterior, no hay lugar a la reparación por parte de la Administración, cuando el daño fuera consecuencia de caso fortuito o fuerza mayor, de hecho determinante del administrado damnificado o de tercero.

Tampoco hay lugar a reparación cuando la entidad hubiere actuado razonable y proporcionalmente en defensa de la vida, integridad o los bienes de las personas o en salvaguarda de los bienes públicos o cuando se trate de daños que el administrado tiene el deber jurídico de soportar de acuerdo con el ordenamiento jurídico y las circunstancias.

238.3 La declaración de nulidad de un acto administrativo en sede administrativa o por resolución judicial, no presupone necesariamente derecho a la indemnización.

238.4 El daño alegado debe ser efectivo, valuable económicamente e individualizado con relación a un administrado o grupo de ellos.

238.5 La indemnización comprende el daño directo e inmediato y las demás consecuencias que se deriven de la acción u comisión generadora del daño, incluyendo el lucro cesante, el daño a la persona y el daño moral.

238.6 Cuando la entidad indemnice a los administrados, podrá repetir judicialmente de autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido, tomando en cuenta la existencia o no de intencionalidad, la responsabilidad profesional del personal involucrado y su relación con la producción del perjuicio. Sin embargo, la entidad podrá acordar con el responsable el reembolso de lo indemnizado, aprobando dicho acuerdo mediante resolución.”

dado los elementos constitutivos de la responsabilidad, se podrá ordenar el resarcimiento en cabeza del demandante, por los daños que hubiera podido ocasionar el acto impugnado.

Asimismo, resulta pertinente la regulación de tal pretensión conjuntamente con las demás del Contencioso-Administrativo, habida cuenta que en el tenor del original artículo 26° se encontraba regulada como pretensión principal a instarse en un proceso civil, lo cual distaba mucho de un orden y lógica respecto al tratamiento de este tipo de pretensión. Incluso, no correspondía que el Juez ordinario conozca de la indemnización que se demande a raíz del daño causado por un acto administrativo, debido a que la Sala Civil no cuenta con la especialidad para conocer este tipo de temas y más aún si hablamos de un acto administrativo tributario.

En ese sentido, con mejor criterio una Sala Especializada en lo Contencioso-Administrativo, podrá conocer y apreciar que no por el sólo hecho de declarar la nulidad del acto administrativo, corresponde otorgar una indemnización, pues previamente se deberá acudir a los supuestos que establece la norma administrativa.

Como podemos advertir, en el ámbito tributario conforme al artículo 157° del TUO del Código Tributario, la materia de controversia es un acto devenido de un procedimiento administrativo, tanto así que incluso la instancia superior, en este caso el Tribunal Fiscal con su pronunciamiento agota la vía administrativa⁵³¹. Podemos concluir entonces que la pretensión –del Contencioso-Administrativo en materia tributaria- es una de anulación o de nulidad, puesto que lo que en buena cuenta se pretende es la declaración de nulidad o invalidez del acto administrativo en materia tributaria, razón por la cual básicamente el órgano jurisdiccional, tendrá que analizar si el acto emanado de la Administración, fue emitido válidamente como consecuencia del procedimiento que se hubiera seguido en instancia administrativa, para ello corresponde efectúe una compulsa de las normas que resultaban aplicables y si éstas en realidad fueron aplicadas, con lo cual podríamos afirmar, que tal como está diseñado nuestro sistema Contencioso-Administrativo, efectivamente para el caso tributario en la generalidad de oportunidades, estamos hablando simplemente de una revisión judicial de legalidad y excepcionalmente de una de constitucionalidad.

Sin embargo, no podemos dejar pasar por alto las respetables opiniones como las del profesor DANOS ORDOÑEZ quien señala que la Doctrina del Derecho Administrativo más moderna ha defendido durante años la necesidad de superar el denominado carácter meramente revisor del Proceso Contencioso-Administrativo heredado del sistema francés, que concebía a los actos administrativos como el verdadero objeto del proceso administrativo, configurando como proceso al acto, lo que implicaba que los jueces tenían que limitarse a enjuiciar la validez del acto impugnado y debían hacerlo.

Como se aprecia el tema resulta controvertido, por ello al margen del modelo de Proceso Contencioso-Administrativo, que creemos -en materia tributaria- generalmente es el de tipo de actuación impugnada (nulidad), conviene tener en cuenta además que si bien se puede impugnar los actos de la Administración, ello no implica que la decisión adoptada por ésta pueda ser tan fácilmente cambiada, es decir, ya no hablamos de una mera declaración de nulidad y reenvío para que la Administración se vuelva a pronunciar, sino de la posibilidad que el órgano jurisdiccional pueda pronunciarse en definitiva y emita una decisión sobre el tema de fondo con el sólo mérito de lo actuado; sobre este extremo, no olvidemos que la

⁵³¹ No olvidemos que existen actos que agotan la vía administrativa –en lo que se refiere a la Administración Tributaria de tributos del gobierno central- y que no necesariamente son resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal, pues si vemos los procedimientos no contenciosos no vinculados a la determinación de la deuda que conoce la SUNAT, estos son resueltos en última instancia por el Superintendente Nacional Adjunto, **con lo cual con la resolución que se expida dicha instancia, se estaría dando fin a la vía administrativa. Por ello, no resulta extraño que las resoluciones que emite dicha instancia, se haga notar en su caso tal agotamiento.**

Administración para la emisión de una decisión pasa previamente por un procedimiento que le sirve de base para la formación de la voluntad, aspecto que muchas veces no podría decirse que ocurre de igual manera en una instancia judicial, pues allí no se podrían compulsar o verificar aspectos técnicos propios de las funciones de recaudación y verificación de las obligaciones tributarias (ejercicio de la facultad discrecional otorgada a la Administración).

Por ello, no podemos aceptar como regla el hecho que el Poder Judicial pueda pronunciarse en todos los casos y sustituir la decisión de la Administración, pues lo correcto es que si verifica un supuesto de nulidad, la debe declarar y reenviar lo resuelto a la Administración Tributaria, con la finalidad que en la implementación del mandato se proceda nuevamente con las garantías y demás acciones que permitan una formación válida del acto -en determinado sentido- respecto de lo alegado por el contribuyente o por la propia SUNAT.

De otro lado, con relación a las pretensiones que se pueden instar en el Proceso Contencioso-Administrativo mediante el Decreto Legislativo N° 1067, se ha efectuado una modificación al artículo 6° de la Ley, norma que regula la acumulación de pretensiones.

Sobre el particular, se ha establecido en el artículo 6° que las pretensiones mencionadas en el artículo 5° (declaración de nulidad, reconocimiento del derecho, declaración de contraria a derecho, realización de actuación e indemnización) pueden acumularse, sea de manera originaria o sucesiva, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Sean de competencia del mismo órgano jurisdiccional;
- b) No sean contrarias entre sí, salvo que sean propuestas en forma subordinada⁵³² o alternativa⁵³³;
- c) Sean tramitables en una misma vía procedimental; y.
- d) Exista conexidad entre ellas, por referirse a la misma actuación impugnada.

Por su parte, el artículo 6°-B de la Ley, establece un caso especial de acumulación de pretensiones sucesivas, cual es el referido al caso de acumulación de una nueva pretensión en el supuesto que se originen nuevas actuaciones impugnables que se den a consecuencia directa de la actuación ya impugnada, ello en concordancia con lo normado en el artículo 16°. Podríamos entender entonces, que esta norma lo que en puridad está regulando es la acumulación de procesos, claro está, en tanto no se haya emitido sentencia en primera instancia.

Cabe indicar que si con motivo de la acumulación sucesiva a que hace referencia el artículo 6°-B (vale decir posteriormente a la admisión de la demanda⁵³⁴) es necesaria la actuación de una audiencia, el juez debe disponer su realización.

Como se advierte mediante el Decreto Legislativo N° 1067, se pretende puntualizar la acumulación originaria (al momento de instar la demanda) o sucesiva (acumulación antes que se sentencie alguno de los procesos), en tanto se cumpla con los requisitos incorporados en el artículo 6°-A y 6°-B, en caso corresponda.

Por tanto, lo que en buena cuenta se trata de lograr con la incorporación de estas normas, es que ante la modificación o la nueva expedición de un acto lesivo a consecuencia directa de lo impugnado originalmente, se pueda ampliar la demanda.

⁵³² El artículo 87° del Código Procesal Civil (CPC) establece que una pretensión es subordinada cuando la pretensión queda sujeta a la eventualidad de que la propuesta como principal sea desestimada.

⁵³³ De igual forma, el artículo 87 del CPC prevé que la acumulación es alternativa, cuando el demandado elige cual de las pretensiones va a cumplir. Si en caso el demandado no elige la pretensión alternativa a ejecutarse, lo hará el demandante.

⁵³⁴ Sobre este extremo, el artículo 90° del Código Procesal Civil, ha establecido que la acumulación sucesiva de procesos debe pedirse antes que uno de los procesos sea sentenciado. El pedido impide la expedición de la sentencia hasta que se resuelva en definitiva la acumulación.

Como un ejemplo en donde procedería la acumulación sucesiva, podríamos citar el caso de una resolución del Tribunal Fiscal (RTF A) que confirma un reparo de la Administración Tributaria (AT), y de otro lado, declara nulo otro, ordenando se practiquen nuevas acciones. Ante ello el contribuyente presenta una demanda de nulidad contra la RTF A en el extremo referido al reparo confirmado; de otro lado, una vez practicadas las acciones de verificación por la AT, ésta formula nuevamente un reparo, desconociendo un crédito por un importe menor al que desconoció en la primera oportunidad, a lo cual el contribuyente en vía administrativa apela y el Tribunal Fiscal, finalmente confirma este último reparo mediante RTF B. Precisamente en este caso, el contribuyente podría solicitar la acumulación de la impugnación de esta última RTF B a la primera demanda que formuló (RTF A).

La importancia que sea una sola resolución, la que se pronuncie sobre la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria, implica favorecer a que se señale en un solo proceso si la liquidación o fiscalización realizada por la SUNAT se ajustó a las normas a tal efecto aplicables, con lo cual la determinación sería integralmente conocida en una oportunidad en cada instancia, en caso se transiten, evitando una dilación innecesaria en la determinación y obligación que le corresponde asumir al contribuyente.

Finalmente, respecto a la ampliación de la demanda, contenida en el artículo 16°, nos parece acertada la supresión de la reserva que debía efectuar el demandante al proponer la demanda si en caso luego viera por conveniente la ampliación de aquélla, esto debido a una lógica razón: ¿cómo podría el demandante vaticinar la generación de nuevas actuaciones que le causen agravio?. Es decir, en caso existiera algún punto en controversia, no obstante haber transitado ya por el contencioso-tributario (vía administrativa), no resultaría razonable que el demandante pudiera proyectarse y entender que de plano todas sus peticiones o recursos serán desestimados; razón por la que la reserva de la ampliación que contenía la norma derogada, no tenía mayor sustento de estar prevista.

3.2. Presupuestos para el Proceso Contencioso-Administrativo.

a) Plazo para instar el proceso o plazo de caducidad.

En materia tributaria, conforme a lo establecido por el artículo 157° del TUO del Código Tributario "(...) La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas (...)"⁵³⁵

En este extremo, resulta de vital importancia acotar lo siguiente, ¿Qué sucedería si el contribuyente solicita una copia certificada de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, aún cuando no se le ha notificado el tenor de dicha resolución?. Consideramos, que dado que el objeto de la notificación es poner en conocimiento del interesado, el contenido de la resolución que resuelve la petición formulada y sobre los argumentos que han servido a la Administración para aceptar o rechazar el recurso, el contribuyente debería computar el plazo de tres (3) meses desde que tuvo conocimiento de la resolución. Esto seguramente será un tema muy discutible, pues respetadas posiciones podrían indicar que el supuesto que establece el Artículo 157° del TUO del Código Tributario, es el de la notificación al deudor tributario y no su conocimiento a través de su propia diligencia, lo cual no consideramos atendible, pues si bien el contribuyente demuestra diligencia al efectuar el seguimiento al trámite de su procedimiento, ello no lo puede poner en una situación de ventaja respecto de los demás contribuyentes, para

⁵³⁵ Al respecto, resulta pertinente señalar que la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo (Ley N° 27584) establece igual plazo para la impugnación en sede judicial de las resoluciones administrativas que causan estado.

quienes sólo contaría el plazo ordinario de tres (3) meses, además que estando a que si el contribuyente toma conocimiento del acto que refiere le causa agravio, entonces no es permisible que ante ello no accione e impugne el acto.

Pues bien, el plazo para demandar ante el órgano jurisdiccional es el establecido en la norma tributaria, mismo que tiene el carácter de especial, y que comienza a correr desde que se considera legalmente efectuada la notificación del acto, conforme a los artículos 104° y siguientes del Código Tributario. Dicho acto tiene que haber causado estado, lo cual para el caso tributario, se materializa en la resolución que expida en grado de apelación y que resuelva una cuestión que no pueda discutirse más en etapa administrativa, el Tribunal Fiscal.

Es decir, que si no se interpone la demanda dentro del plazo de tres meses, veríamos que ha operado la caducidad, que no es sino la pérdida del derecho a entablar una demanda o proseguir la iniciada en virtud de no haberse ejercido la acción procesal dentro del plazo establecido por la ley, por ello se da la extinción del derecho y de la acción correspondiente. Los plazos de caducidad están establecidos en la Ley, y no admiten interrupción ni suspensión, salvo cuando sea imposible reclamar el derecho ante un tribunal peruano. Por ello, resulta importante señalar que el plazo para iniciar el proceso es el primer paso importante que debe dar todo aquel administrado e incluso la propia Administración en caso pretenda recurrir ante la vía judicial, claro está con la limitación que señala el Artículo 157° del Código Tributario al respecto.

Conviene agregar, que con la dación del Decreto Legislativo N° 1067, se han efectuado algunas precisiones respecto al cómputo del plazo para la interposición de demandas contencioso-administrativas; sin embargo, debemos aclarar que en tanto se haya producido la notificación del acto administrativo por el Tribunal Fiscal, nos debemos remitir al artículo 157° del TUO del Código Tributario, salvo en los casos de aquellos procedimientos no tributarios no vinculados a la determinación de la obligación tributaria, a quienes se les aplica el artículo 17° de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, en tanto no exista acto notificado:

1. Cuando el objeto de la impugnación sean las actuaciones a que se refieren los numerales 1, 3, 4, 5 y 6 del Artículo 4° de la Ley N° 27584, el plazo será de tres meses a contar desde el conocimiento o notificación de la actuación impugnada, lo que ocurra primero.
2. Cuando la ley faculte a las entidades administrativas a iniciar el Proceso Contencioso-Administrativo de conformidad al segundo párrafo del Artículo 11° de la presente ley, el plazo será el establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo General, salvo disposición legal que establezca plazo distinto.
3. Cuando se trate de silencio administrativo negativo, se observará lo establecido en el numeral 188.5 del artículo 188° de la Ley N° 27444⁵³⁶. Carece de eficacia el pronunciamiento hecho por la administración una vez que fue notificada con la demanda. Si el acto expreso se produce antes de dicha notificación, el órgano jurisdiccional podrá, a solicitud del actor, incorporar como pretensión la impugnación de dicho acto expreso o concluir el proceso.

⁵³⁶ Dicho numeral establece que el silencio administrativo negativo no inicia el cómputo de plazos ni términos para su impugnación.

Cuando se trate de inercia o cualquier otra omisión de las entidades distinta del silencio administrativo negativo, no se computará plazo para interponer la demanda.

4. Cuando se trate de silencio administrativo positivo por transcurso del plazo previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo General o por normas especiales, el plazo para el tercero legitimado será de *tres meses*.
5. Cuando se pretenda impugnar actuaciones materiales que no se sustenten en actos administrativos el plazo será de tres meses a contar desde el día siguiente en que se tomó conocimiento de las referidas actuaciones.

Cuando la pretensión sea planteada por un tercero al procedimiento administrativo que haya sido afectado con la actuación administrativa impugnada, los plazos previstos en el presente artículo serán computados desde que el tercero haya tomado conocimiento de la actuación impugnada.

Los plazos a los que se refiere el presente artículo son de caducidad.

Como se observa, lo que se ha previsto con la modificación antes señalada, es lo que ha recogido el Tribunal Constitucional en reiteradas sentencias, en el sentido que quien se considere afectado y haya presentado el recurso administrativo correspondiente, puede instar el Proceso Contencioso-Administrativo hasta que se emita el acto expreso, en nuestro caso la RTF generalmente. De este modo, si se produce la notificación luego de la interposición de la demanda, el Poder Judicial resultaría de aplicación lo normado en el artículo 16° de la Ley.

Asimismo, estando a que la pretensión de indemnización debe plantearse acumulativamente a la impugnación de la RTF, el plazo para poder instar la pretensión indemnizatoria será de tres (3) meses, debido a que como ha establecido el artículo 17°, los plazos son de caducidad y si sólo se puede presentar en la oportunidad que se impugne la RTF, no podría habilitarse plazo adicional para intentar algún tipo de indemnización.

De igual forma, en una técnica bastante depurada se ha eliminado la mención a la nulidad del acto jurídico que se hacía en el derogado numeral 5 del artículo 17° de la Ley (procedía la demanda, en tanto se tratara de la nulidad del acto jurídico a que se refiere el Artículo 2001° inciso 1 del Código Civil), dicha modificación es muy importante, pues no podía aceptarse que mediante un Proceso Contencioso-Administrativo se tramite la nulidad de un acto jurídico, en mérito a que no existe relación entre éste y el proceso contencioso administrativo.

b) La resolución administrativa debe haber causado estado o en términos prácticos, que se haya agotado la vía administrativa⁵³⁷.

⁵³⁷ En la Casación N° 2170-2004, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, en relación al agotamiento de la vía administrativa, dejó sentado el siguiente criterio:

Tercero.- Que, asimismo aún cuando se aplicase el criterio de flexibilidad respecto a la denominación de los recursos, la referida carta fue presentada fuera del plazo legal de quince días, ya que la notificación de la resolución cuestionada se produjo el cuatro de diciembre del dos mil uno y la correspondiente impugnación recién data del ocho de febrero del dos mil dos;

Cuarto.- Que, la parte recurrente argumenta respecto de la pertinencia de la demanda en la vía contencioso administrativa y en referencia a su oportuna presentación dentro del plazo de Ley, sin embargo no ofrece mayores argumentos respecto a la obligación y naturaleza de la impugnación administrativa, así como a su presentación dentro del plazo legal;

Quinto.- Que, en ese orden de ideas no existe evidencia de afectación a la tutela jurisdiccional de las partes, ya que los órganos de mérito han analizado en estricto el cumplimiento del requisito de agotamiento de la vía administrativa, cuya obligatoriedad reconoce la parte demandante;

Sexto.- Que, es jurisprudencia vinculante establecida en la presente resolución la obligatoriedad de interponer recurso de apelación en la vía administrativa cuando existe un órgano administrativo de rango superior encargado de resolverlo;(...).".

En materia tributaria, nuestro sistema ha previsto en el artículo 157° del TUO del Código Tributario, que la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) agota la vía administrativa; sin embargo, no toda RTF es susceptible de ser impugnada, pues únicamente causará estado, aquella que en definitiva se pronuncie respecto a un tema controvertido, cerrando de este modo la discusión en la vía administrativa.

En esa línea, creemos que no resulta relevante en sí la parte resolutoria que el Tribunal Fiscal consigne en su resolución, pues podría declarar la nulidad e insubsistencia, y sin embargo, agotar la discusión de algún tema específicamente, que incluso puede tener relación directa con la determinación de la obligación tributaria, o en su caso, nexa con el goce de algún requisito para el goce de un beneficio tributario.

Al respecto, bien podría desarrollarse en adelante en principio los tipos de pronunciamientos de parte del Tribunal Fiscal, ordenando de este modo, los fallos y las situaciones que los legitiman, estableciendo claramente cuando corresponde declarar la nulidad, cuando revocar o en su caso confirmar lo resuelto por la Administración Tributaria. Luego, de ello, debería regularse expresamente que el agotamiento de la vía administrativa, se da en caso no se pueda discutir más en la vía administrativa un aspecto relacionado con la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, corresponde retornar al régimen legal que actualmente se ha previsto en tanto estemos frente a un acto que ha agotado la vía administrativa, para esto, debemos remitirnos supletoriamente al artículo 218° de la Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG), toda vez que ahí se regulan los supuestos de agotamiento de la vía previa, que valga indicar pueden ser utilizados en el ámbito Contencioso-Administrativo en materia tributaria:

“218.1 Los actos administrativos que agotan la vía administrativa podrán ser impugnados ante el Poder Judicial mediante el Proceso Contencioso-Administrativo a que se refiere el Artículo 148° de la Constitución Política del Estado.

218.2 Son actos que agotan la vía administrativa:

- a) El acto respecto del cual no proceda legalmente impugnación ante una autoridad u órgano jerárquicamente superior en la vía administrativa o cuando se produzca silencio administrativo negativo, salvo que el interesado opte por interponer recurso de reconsideración, en cuyo caso la resolución que se expida o el silencio administrativo producido con motivo de dicho recurso impugnativo agota la vía administrativa; o,
- b) El acto expedido o el silencio administrativo producido con motivo de la interposición de un recurso de apelación en aquellos casos en que se impugne el acto de una autoridad u órgano sometido a subordinación jerárquica; o,
- c) El acto expedido o el silencio administrativo producido con motivo de la interposición de un recurso de revisión, únicamente en los casos a que se refiere el Artículo 210° de la presente Ley; o,
- d) El acto que declara de oficio la nulidad o revoca otros actos administrativos en los casos a que se refieren los Artículos 202° y 203° de esta Ley; o,
- e) Los actos administrativos de los Tribunales o Consejos Administrativos regidos por leyes especiales.”

De otro lado y sólo a título ilustrativo conviene señalar que en realidades como la argentina, para la verificación del agotamiento de la vía administrativa, la jurisprudencia –en la generalidad de los casos- y el legislador en la ley 11.683, establecieron el incidente de habilitación de instancia.

El artículo 84 de la Ley 11.683 en lo que respecta a este incidente de habilitación establece que: “*presentada la demanda, el juez requerirá los antecedentes administrativos a la Administración Federal de los Ingresos Públicos mediante oficio al que acompañará copia de aquella y en el que se hará constar su fecha de interposición*”. Los supuestos en que corresponde declarar no habilitada la instancia son básicamente: cuando el administrado no haya opuesto recurso alguno en contra del acto administrativo que pretende judicialmente cuestionar y este acto haya quedado firme⁵³⁸.

En nuestro ordenamiento, conforme a lo establecido en el artículo 148° de la Constitución Política del Estado, la condición que deben reunir los actos administrativos para ser impugnados ante el Poder Judicial es que causen estado, que en buena cuenta que el pronunciamiento de la Administración constituya decisión final respecto de la cual no se puede instar recurso administrativo alguno.

Sobre el particular, para GONZALEZ PEREZ “(...) en la terminología tradicional de nuestras leyes procesales administrativas, que todavía se mantiene en alguna de las más recientes, causar estado supondría haber agotado los recursos administrativos admisibles. En tanto fuera admisible un recurso administrativo, no se podía deducir la pretensión procesal administrativa. Las puertas del Proceso Contencioso-Administrativo quedaban abiertas desde el momento en que no era posible la impugnación en vía administrativa⁵³⁹”.

Asimismo, para la posición de GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNANDEZ la exigencia de que la resolución impugnada en la vía contencioso administrativa cause estado implica que no sea susceptible de ulterior recurso ordinario en la vía administrativa⁵⁴⁰.

Por su parte, como se indicó anteriormente, el Proceso Contencioso-Administrativo peruano exige el agotamiento de la vía administrativa, así en caso que el administrado optara por acudir al Poder Judicial, tendrá que tener en cuenta que únicamente podrán ser objeto de impugnación las resoluciones del Tribunal Fiscal que contengan una decisión definitiva e irrevisable⁵⁴¹.

Este requisito, ha sido ampliamente recogido en nuestra jurisprudencia:

-SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Exp. N° 695-97-AA/TC

⁵³⁸ DÍAZ SERNO, Damián. *El Proceso Contencioso Tributario*, En Tratado de Tributación, Tomo I, GARCIA BELSUNCE Horacio, Editorial Astrea 2003. Página 341.

⁵³⁹ GONZALEZ PEREZ, Jesús, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, 2da edición, Editorial Civitas, Madrid. 1992. Páginas 229 y 230.

⁵⁴⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás RAMÓN FERNANDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 2da Edición, Editorial Civitas, Madrid. 1989. Página 439.

⁵⁴¹ Para referencia sobre el agotamiento de la vía administrativa en materia tributaria, conviene indicar lo señalado por Susana CAMILA NAVARRINE y Rubén ÓSCAR ASOREY en la actualización de la obra de GIULIANI FONROUGE: “[para la ciudad autónoma de Buenos Aires] El proceso de determinación de las obligaciones tributarias (impuestos, tasa y contribuciones) se cumple ante la Dirección General de Rentas (arts. 111 a 113, Capítulo XVI Cód.Fiscal) Contra el dictado de la resolución el contribuyente puede interponer recurso de reconsideración (art.114) quedando cumplida la etapa administrativa de recursos que agotan esa vía. Contra la resolución del recurso de reconsideración se puede optar por dos vías excluyentes: 1) el recurso judicial o 2) el recurso jerárquico (.) En apretada síntesis, Rodolfo Spisso resume las etapas procesales tributarias del Código Fiscal, del Código Contencioso-Administrativo y Tributario y la Ley Procesal Administrativa: (...) a) para la impugnación judicial de actos administrativos de alcance individual debe agotarse la vía administrativa por medio del recurso de reconsideración cuya resolución expresa o denegatoria tácita por silencio de la administración causa estado y habilita la instancia judicial; b) el recurso de reconsideración se debe interponer dentro de los 15 días hábiles administrativos de notificado el acto y resolverse dentro de los 30 días (...) c) contra la decisión que recaiga en la reconsideración puede optarse entre el recurso judicial que tramitará por ante los juzgados de primera instancia del fuero Contencioso-Administrativo y tributario o recurso jerárquico ante la Secretaría de Hacienda. La opción por un vía excluye a la otra (...) e) el recurso judicial debe interponerse dentro de los 90 días computados desde el día siguiente al de la notificación de la decisión que agota la instancia administrativa.” (GIULIANI FONROUGE, Carlos obra actualizada por CAMILA NAVARRINE, Camila y OSCAR ASOREY, Rubén. “*Derecho Financiero*”, Tomo II, La Ley, Buenos Aires. 2005.

“Que, efectivamente de autos puede apreciarse, que el demandante al presentar recurso impugnativo de revisión..."saltó" una etapa en el procedimiento administrativo, al no haber presentado el correspondiente recurso de apelación, lo que implica, que no concluyó, con arreglo al Decreto Supremo N° 002-94-JUS, el procedimiento administrativo que inició.”

FUNDAMENTOS:

(...) Que, efectivamente de autos puede apreciarse, que el demandante al presentar recurso impugnativo de revisión, corriente a fojas 12-13 de autos, "saltó" una etapa en el procedimiento administrativo, al no haber presentado el correspondiente recurso de apelación, lo que implica, que no concluyó, con arreglo al D.S. N° 02-94-JUS, el procedimiento administrativo que inició.

FALLA:

Confirmando la sentencia de vista dictada por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, su fecha diecisiete de junio de mil novecientos noventa y siete, que confirmó la apelada que declaró improcedente la acción; dispusieron su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" y los devolvieron.
S.S. ACOSTA SANCHEZ / NUGENT / DIAZ VALVERDE / GARCIA MARCELO.

Ahora bien, nos queda claro que las Resoluciones del Tribunal Fiscal son susceptibles de ser impugnadas, mediante la demanda contencioso administrativa en cuanto resuelvan un aspecto de fondo, que agote la vía administrativa; sin embargo, respecto de las quejas que resuelve el Tribunal Fiscal, ¿podríamos afirmar lo mismo? Veamos, para aclarar este tema, un pronunciamiento del Tribunal Fiscal cuando en aquél entonces dicho órgano efectuaba la calificación de admisibilidad, de las demandas contencioso-administrativas:

**EXPEDIENTE N° 3992-97
1197-1-97**

Se declara inadmisibile la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la RTF N° 1071-1-97 que declaró fundada la queja interpuesta, debido a que al tratarse de un recurso de queja no se pronuncia sobre el fondo de la controversia y no se agota la vía administrativa, razón por la que se declara inadmisibile la demanda interpuesta, siguiendo el criterio de la corte suprema.

PROCEDENCIA : Chincha.
TEMA : Demanda Contencioso Administrativa.
INTERESADO : MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE CHINCHA BAJA
ASUNTO : Demanda Contencioso Administrativa
FECHA : Lima, 31 de octubre de 1997

Vista la Demanda Contencioso Administrativa interpuesta por la **MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE CHINCHA BAJA** contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1071-1-97 de 12 de septiembre de 1997, que declara fundada la queja interpuesta por la empresa ALITEC S.A. y dispone que la Administración Tributaria reponga los montos indebidamente embargados a las cuentas bancarias de la recurrente;

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso no existe pronunciamiento sobre el fondo del asunto, toda vez que la referida Resolución que emite el Tribunal Fiscal resuelve una queja formulada por el contribuyente ALITEC S.A. contra la recurrente, teniendo en cuenta que la queja es un medio excepcional de naturaleza procesal que busca subsanar errores de tramitación respecto del procedimiento tributario;

Que al respecto la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia en su sentencia de 23 de abril de 1996 - Expediente de Revisión N° 60-95, ha interpretado que la Resolución que no pone fin a una reclamación, es una de trámite, por lo que declaró nula la elevación del expediente e improcedente el recurso

de revisión (hoy demanda contencioso-administrativa) interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3983-2;

Que dicho criterio ha sido tomado por este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena de fecha 23 de octubre de 1997;

De acuerdo con el dictamen de la Vocal Señora Cogorno Prestinoni, cuyos fundamentos se reproducen;

Con las señoras Cogorno Prestinoni, Casalino Mannarelli y Pinto de Aliaga;

RESUELVE:

Declarar **INADMISIBLE** la Demanda Contencioso Administrativa formulada.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Municipalidad Distrital de Chincha Baja, para sus efectos.

COGORNO PRESTINONI CASALINO MANNARELLI PINTO DE ALIAGA

VOCAL PRESIDENTA VOCAL VOCAL

Escribens Olaechea

Secretario Relator

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE N° : 3992-97
DICTAMEN N° : 198-1-97 Vocal Dra. Cogorno Prestinoni
INTERESADO : MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE CHINCHA BAJA
ASUNTO : DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA
PROCEDENCIA : CHINCHA
FECHA : Lima, 31 de octubre de 1997

Señor:

MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE CHINCHA BAJA, representada por su Alcalde Sr. Emilio Del Solar Salazar, interpone Demanda Contencioso-Administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1071-1-97 de 12 de septiembre de 1997, que declara fundada la queja interpuesta por la empresa ALITEC y dispone que la Administración Tributaria reponga los montos indebidamente embargados a las cuentas bancarias de la recurrente, por haberse violado normas del procedimiento establecidas por el Código Tributario.

Al respecto cabe señalar que en el presente caso, la Resolución que emite el Tribunal Fiscal objeto de la demanda contenciosa administrativa, resuelve una queja formulada por el contribuyente ALITEC S.A. contra la recurrente, no existiendo en consecuencia pronunciamiento sobre el fondo del asunto, toda vez que la queja constituye un medio excepcional de naturaleza procesal que busca subsanar errores de tramitación respecto del procedimiento tributario, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en sus Resoluciones Nos. 2144-4-96 de 19 de septiembre de 1996, 1329-5-96 de 15 de noviembre de 1996 y 614-1-97 de 23 de mayo de 1997, que declararon inadmisibles a trámite las demandas contencioso administrativas interpuestas contra Resoluciones cuya materia era la queja.

Asimismo, es necesario precisar que la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia en su sentencia de 23 de abril de 1996 - Expediente de Revisión N° 60-95, ha interpretado que la Resolución que no pone fin a una reclamación, es una de trámite, por lo que declaró nula la elevación del expediente e improcedente el recurso de revisión (hoy demanda contencioso-administrativa) interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3983-2, criterio que el Tribunal hace suyo mediante Acuerdo de Sala Plena de fecha 23 de octubre de 1997.

Por lo expuesto, soy de opinión que el Tribunal acuerde declarar **INADMISIBLE** a trámite la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1071-1-97 de 12 de septiembre de 1997.

Salvo mejor parecer.

Lima, 31 de octubre de 1997

A mayor referencia, conviene agregar la presente sentencia expedida en Casación:

CAS. N° 2055-99 -LIMA.

Lima, veintiséis de noviembre del dos mil uno.-

LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA: VISTOS: en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores vocales Silva Vallejo, Palacios Villar, Garay Salazar, Walde Jáuregui y Gazzolo Villata, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO:** Recurso de casación interpuesto a fojas doscientos cuarentitrés, por la Municipalidad de Villa El Salvador, contra la sentencia de vista de fojas doscientos treinticinco, su fecha veintisiete de septiembre de mil novecientos noventinueve, que revocando sentencia apelada de fojas ciento setentinueve, su fecha ocho de enero de mil novecientos noventinueve, declara fundada la demanda y en consecuencia nula la resolución número cuatrocientos ocho - noventisiete - CDL.PEPICS, consecuentemente nulas de pleno derecho las resoluciones número ciento treinta y cuatro -noventa y cinco - GG/AAPEPICS y Resolución número cero doce- noventa y cinco -GAL/AAPEPICS; en los seguidos por Vitrovent Sociedad Anónima con la Municipalidad Distrital de Villa El Salvador sobre Acción Contencioso Administrativa. **FUNDAMENTOS DEL RECURSO:** Que, mediante resolución de fecha veinte de noviembre del año dos mil, obrante a fojas trece del cuadernillo formado en esta suprema sala, se ha declarado procedente el recurso por la causal contenida en el inciso tercero del artículo trescientos ochentiséis del Código Procesal Civil, esto es, la contravención a las normas que garantizan el derecho al debido proceso. **Y CONSIDERANDO: Primero:** que, en cuanto al primer extremo del recurso, referido a que la queja por retardo en resolver una apelación o es un medio impugnatorio, menos para agotar la vía administrativa, debe expresarse que el glosado recurso de queja se encuentra regulado en los artículos ciento cinco y siguientes del Decreto Supremo cero dos - noventicuatro - JUS, de cuya lectura se aprecia que su finalidad es la de encaminar los procedimientos administrativos, en caso que los administrados adviertan defectos en su tramitación y paralización o infracción de los plazos señalados. **Segundo:** que, siendo ello así, debe entenderse que las resoluciones expedidas en mérito a la presentación de un recurso de queja en sede administrativa *-como la Resolución número cuatrocientos ocho-noventisiete-CDL-PEPICS-* nunca contendrán pronunciamientos respecto del fondo de la controversia suscitada entre la autoridad administrativa y los administrados, puesto que se limitarán a corregir defectos o sancionar paralizaciones o infracciones de plazos, evidenciándose como finalidad de dicho recurso, el eliminar de los procedimientos administrativos los vicios en que se pudieran incurrir. **Tercero:** que, por tanto, resulta amparable el argumento de la recurrente en el sentido de que la resolución objeto de la demanda no agota la vía administrativa, razón porque la demanda no debió ser admitida, pues conforme al inciso primero del artículo quinientos cuarentiuno del Código Procesal Civil, constituye un requisito de admisibilidad de la acción contenciosa administrativa, que ésta se refiera a un acto o resolución que cause estado, entendiéndose como tales, aquellas resoluciones que respecto de un pedido o reclamo formulado ante la administración, emiten pronunciamiento amparándolo o denegándolo. **Cuarto:** que, refuerza lo anteriormente expuesto, el hecho de que la incoada no persigue la nulidad de una resolución que resuelve el fondo del derecho discutido *-en el presente caso la pertinencia de declarar la caducidad del contrato celebrado entre las partes con fecha nueve de febrero de mil novecientos noventa-* sino que únicamente se cuestiona una resolución por la cual se ha resuelto declarar infundada la queja interpuesta por el accionante contra el retardo en resolverse su recurso de apelación interpuesto en sede administrativa y además de declarar infundadas dos nulidades deducidas por él contra las Resoluciones número cero noventa y cero noventicuatro-GG/AAPEPICS,

evidenciándose pues, que la resolución materia de litis está referida a una articulación promovida dentro del procedimiento administrativo y no emite pronunciamiento alguno respecto del fondo de la controversia. **Quinto:** que, en cuanto a la segunda resuelve extrapetita, pues siendo objeto la nulidad de la resolución cuatrocientos ocho-noventa y siete-CDL.PEPICS de fecha nueve de junio de mil novecientos noventa y siete, la sentencia revoca además las resoluciones ciento treinta y cuatro-noventa y cinco y cero doce-noventa y cinco que no fueron materia del petitorio; corresponde, a efectos de dilucidar este extremo de la casación, analizar los puntos controvertidos que hayan sido fijados en la audiencia de saneamiento y conciliación realizada en autos. **Sexto:** que, a fojas ciento treinta y tres y siguientes aparece el acta de audiencia de saneamiento y conciliación, de la que se aprecia que se fijó como punto controvertido el determinar si procede declarar la invalidez e ineficacia de la resolución cuatrocientos ocho-noventa y siete-CDL.PEPICS expedida por la Comisión de Disolución y Liquidación del Proyecto Especial Parque Industrial del Cono Sur de Lima, debiendo señalarse además que conforme al texto de la demanda obrante a fojas cuarenta y uno, en el acápite correspondiente al petitorio se señaló que únicamente se impugnaba la resolución precitada, no habiéndose hecho referencia a ninguna otra resolución. **Sétimo:** que, conforme afirma la recurrente, en la sentencia de vista, al revocar la de primera instancia y reformándola declara fundada la demanda, el A-quo no solo se ha limitado a declarar nula la resolución número cuatrocientos ocho-noventa y siete- CDI.PEPICS, sino que además se ha emitido pronunciamiento respecto de la validez de las resoluciones ciento treinta y cuatro-noventa y cinco-GG/AAOPEPICS y resolución cero doce-noventa y cinco-GAL/AAPEPICS, las que han sido declaradas nulas de pleno derecho, a pesar de que, conforme se aprecia de autos, la validez de estas resoluciones no fueron fijadas como punto de controversia en la litis. **Octavo:** que, siendo el caso que en el presente proceso no se determinó que la legalidad de las Resoluciones ciento treinta y cuatro-noventa y cinco-GG/AAPEPICS y Resolución cero doce-noventa y cinco-GAL/AAPEPICS sería materia de probanza y controversia, resulta evidente que se ha incurrido en infracción de lo expresamente dispuesto en el artículo séptimo *-in fine-* del Título Preliminar del Código Procesal Civil, el cual señala que el juez no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados, además de haberse contravenido el principio constitucional del debido proceso y derecho a la defensa, pues la parte emplazada no ha dedicado argumentación necesaria a defender la validez de las dos últimas resoluciones precitada, pues al no haber sido fijadas como punto controvertido, su defensa *-como es natural-* ha puesto mayor énfasis en defender la validez de las resoluciones cuatrocientos ocho-noventa y siete-CDL.PEPICS. **Noveno:** que, siendo evidente que la resolución cuya validez o ineficacia se pretendía a través del presente proceso no es una que cause estado, y además que en la sentencia de vista se ha emitido pronunciamiento respecto de dos resoluciones cuya validez no ha sido materia de probanza al no haberse fijado como parte de los puntos controvertidos, debe procederse conforme al inciso dos punto cinco del artículo trescientos noventa y seis del Código Procesal Civil. **Décimo:** que, sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, debe precisarse que si bien es cierto resultaba necesario remitir los presentes autos al Ministerio Público para el dictamen correspondiente, en atención que el presente proceso la Municipalidad de Villa El Salvador interviene como litisconsorte, dicha omisión no puede generar una nulidad insubsanable puesto que el referido dictamen, conforme se precisa en el acápite B del artículo ochenta y nueve de la Ley Orgánica del Ministerio Público, es meramente ilustrativo y su omisión no causará nulidad procesal en los casos que expresamente señala la ley. **DECLARARON: FUNDADO** el recurso de casación interpuesto a fojas doscientos cuarenta y tres, por la Municipalidad de Villa El Salvador, en consecuencia **NULA** la sentencia de vista obrante a fojas doscientos treinta y cinco, su fecha veintisiete de septiembre de mil novecientos noventa y siete, **INSUBSISTENTE** la sentencia apelada de fojas ciento setenta y nueve, su fecha ocho de enero de mil novecientos

noventinueve, **NULO** todo lo actuado é **IMPROCEDENTE** la demanda de fojas cuarentiuno en los seguidos por VITROVENT Sociedad Anónima contra la comisión de disolución y liquidación del proyecto especial industrial Cono Sur de Lima sobre acción contenciosa administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano; y los devolvieron.- SS. SILVA V.; PALACIOS V.; GARAY S.; WALDE J.; GAZZOLO V.

Como vemos, existe una Sentencia en el Expediente N° 3992-97 (administrativo) que dio origen a la RTF N° 1197-1-97, en la cual se declaró inadmisibile una DCA contra una queja amparada en una Sentencia de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema Exp. Revisión (DCA) 60-95, siendo categórica en decir que si la RTF no pone fin a la reclamación es una resolución de trámite y en consecuencia, no impugnabile vía el Proceso Contencioso-Administrativo.

Sin embargo, de otro lado, hay respetables opiniones que sostienen que esto no es tan rígido, puesto que muchas veces estos fallos pueden contener materia de fondo, desnaturalizando su esencia y en consecuencia, al margen de su formalidad sí podría recurrirse al Poder Judicial, mediante un Proceso Contencioso-Administrativo, una RTF que resuelva una queja, en tanto implique una limitación a los derechos del contribuyente.

Al respecto, existe un criterio jurisprudencial que nos informa lo siguiente: "Para mayor abundar es necesario indicar lo resuelto por la Corte Suprema de la República en el expediente N° 1837-00 que señala: también se causa estado con la expedición de resoluciones interlocutorias o de mero trámite, cuando estas impiden totalmente la continuación del procedimiento administrativo lo cual concordado con el artículo 4° inciso 1° de la Ley 27584° Ley del Proceso Contencioso-Administrativo sobre actuaciones impugnables el cual contempla a los actos administrativos y cualquier otra declaración administrativa, permite a los administrados recurrir al Poder Judicial para que éste revise dichos actos administrativos mediante los cuales se le ha causado agravo más todavía si éstos son óbice para garantizar los derechos e intereses de los administrados a conocer la decisión de fondo y en ese sentido esta Sala no se encuentra impedida de dar trámite esta solicitud del justiciable"(sic).

Lo útil de esta resolución es que nos informa que sobre este extremo no existe consenso y abre el tema a debate.

Por ello, como señalamos anteriormente, para impugnar una RTF ante el Poder Judicial, no basta con analizar su parte resolutive, pues existen pronunciamientos que si bien declaran la nulidad de la resolución impugnada, en buena cuenta constituyen actos susceptibles de ser impugnados ante dicho Poder del Estado, porque precisamente agotan la discusión sobre el tema, veamos un ejemplo:

En el caso de la presentación del referido formulario 4888, según la Administración Tributaria constituía un requisito constitutivo para el goce de los beneficios previstos en el Decreto Legislativo N° 885 y la Ley N° 27360. Leyes de Promoción del Sector Agrario; sin embargo, -al margen del carácter en sí de constitutivo del requisito- lo que debe resaltarse es que el Tribunal Fiscal por el contrario, no consideraba a dicha presentación como un requisito imprescindible para el goce de los citados beneficios, y por ello declaraba nulas las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria y disponía la revisión de los demás requisitos establecidos por las leyes respectivas⁵⁴².

⁵⁴² No obstante, debe tenerse también presente que por mandato expreso de la Ley No. 27360, resultan aplicables para el acogimiento a los beneficios tributarios que establece dicha Ley, las normas Reglamentarias aprobadas por el Decreto Supremo No. 002-98-AG, el cual establece, de modo expreso, que los beneficiarios deberán presentar ante la SUNAT una declaración jurada en la forma, oportunidad, plazo y condiciones que esta entidad establezca.

Sobre el particular, de primera intención el hecho que el fallo declarara la nulidad de la resolución impugnada podría llevarnos al erróneo parecer que dicha RTF no causaba estado, pues no concluía el procedimiento contencioso tributario y además porque ordenaba una actuación de parte de la SUNAT.

Sin embargo, producto de la impugnación instada por la Administración Tributaria ante el órgano jurisdiccional, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de la República en la Sentencia de Casación s/n, de fecha 31 de mayo de 2006- Expediente Nº 236-2005 se pronunció sobre la falta de agotamiento de la vía administrativa deducida por el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas, señalando lo siguiente:

“(…)Quinto: (...) si bien la resolución materia de impugnación en su parte resolutive decreta una nulidad para que se proceda al análisis de los requisitos de ley, no es menos cierto que su parte considerativa si contiene un pronunciamiento de fondo, toda vez que rechaza la posición de la Administración Tributaria según la cual la entrega del formulario número 4888 es un requisito más para el acogimiento de los beneficios de la Ley de promoción del Sector Agrario, pues tal aspecto no podrá ya ser materia de debate en sede administrativa por lo decretado por el Tribunal Fiscal, de modo que la excepción propuesta debe ser desestimada (...)”.

Por tanto, la parte resolutive de una resolución no debe ser punto concluyente para determinar si estamos o no frente a un acto que ha causado estado, sino el hecho que en sede administrativa el extremo controvertido ya no pueda ser debatido.

Ahora bien, veamos el caso de la impugnación de las resoluciones que resuelven ampliaciones y correcciones a fallos del Tribunal Fiscal, dichas resoluciones ¿son las que agotan la vía administrativa?. Es decir ¿contienen el fallo sobre el fondo el asunto? Consideramos, que en ambos casos la respuesta es negativa.

El artículo 157º del Texto Único Ordenado de Código Tributario establece que: *“la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso-Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley Nº 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso-Administrativo. La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva, dentro del término de tres (3) meses⁵⁴³ computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.”*

Sobre el particular, el numeral 11) del artículo 446º del Código Procesal Civil, permite que el demandado pueda plantear Excepción de Caducidad.

En relación a la Excepción de Caducidad, la doctrina sostiene que: *“La caducidad es una decadencia a un poder o potestad definitiva, importando la pérdida de la posibilidad de ejercicio del derecho, esto es, que el poder jurídico se ha perdido de modo total y absoluto”⁵⁴⁴.*

⁵⁴³ El literal a) de la Norma XII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece que para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse que los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo.

⁵⁴⁴ Sagástegui Urteaga, Pedro. *Exégesis y Sistemática del Código Procesal Civil*, Volumen II, Editora Jurídica Grijley, 2004, Página 446.

De otro lado, la Casación N° 765-96/Piura, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 03 de mayo de 1998, nos ilustra en qué consiste la Excepción de Caducidad, señalando lo siguiente:

“(…) El inciso décimo primero del artículo cuatrocientos cuarenta y seis de la norma procesal, reconoce la excepción de caducidad como un medio de extinción de la pretensión procesal, al no haberse propuesto la pretensión procesal dentro del plazo señalado por Ley”⁵⁴⁵.

Por su parte, el inciso 1) del artículo 17° de la Ley N° 27584 señala que la demanda contencioso administrativa deberá ser interpuesta dentro de los tres meses computados desde el conocimiento o notificación del acto materia de impugnación, lo que ocurra primero.

Asimismo, el inciso 2) del artículo 21° de la Ley acotada, establece que la demanda será declarada improcedente cuando sea interpuesta fuera de los plazos exigidos en dicha Ley y agrega que el vencimiento del plazo para plantear la pretensión por parte del administrado impide el inicio de cualquier otro proceso judicial con respecto a la misma actuación impugnada.

En tal virtud, la Resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa, es aquella que resolvió el aspecto de fondo, y si el demandante **no** interpone contra ella demanda contencioso administrativa y vence el plazo de tres meses, así haya presentado una solicitud de corrección o ampliación, ello en modo alguno implicará que no ha operado la caducidad, o que se haya abierto un plazo adicional al que tenía.

En consecuencia, resulta evidente que la Resolución del Tribunal Fiscal que resuelve el fondo del asunto, es la que HA CAUSADO ESTADO, pues es un pronunciamiento que fija una posición definitiva y pone fin al debate en la vía administrativa, y por tanto, agota el tema de fondo, lo cual no podría hacer una resolución que aclara o corrige aquella resolución, puesto que no cambiaría el fondo de la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal.

c) Control difuso en el Proceso Contencioso-Administrativo.

Conforme al artículo 7 de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo: “ (...) en aplicación de lo dispuesto en los Artículos 51° y 138° de la Constitución Política del Perú, el Proceso Contencioso-Administrativo procede aun en caso de que la actuación impugnada se base en la aplicación de una norma que transgreda el ordenamiento jurídico. En este supuesto la inaplicación de la norma se apreciará en el mismo proceso.”

Al respecto, la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional nos informa lo siguiente:

Sentencia del Tribunal Constitucional- Expediente N° 145-99-AA/TC

Control difuso de la constitucionalidad.

“... el control difuso de la constitucionalidad de las normas constituye un poder-deber del juez al que el artículo 138° de la Constitución habilita en cuanto mecanismo para preservar el principio de supremacía constitucional y, en general, el principio de jerarquía de las normas... Este control es el poder-deber consubstancial a la función

⁵⁴⁵ Citado por Hinojosa Minguez Alberto, “Comentarios al Código Procesal Civil”, Gaceta Jurídica S.A., Primera Edición - Reimpresión Actualizada - Febrero 2004, Página 870.

jurisdiccional a efectos de garantizar que el proceso sea debido, en el sentido que sea un proceso constitucional, es decir, que una causa ha de conducirse procesalmente y ser resuelta, en cuanto al fondo, conforme a las normas de indubitable constitucionalidad, (...) el empleo del control difuso es un acto sumamente grave y complejo en la medida en que significa preterir la aplicación de una norma cuya validez, en principio, resulta beneficiada de la presunción de legitimidad de las normas del Estado.”

Ahora bien, existen posiciones que respecto a este tema señalan que el administrado o la entidad no pueden solicitar al órgano jurisdiccional la aplicación del control difuso en vía directa como pretensión, sino como una petición al Juez distinta a la pretensión, en el entendido que aquél constituye una facultad que los magistrados ejercen de manera indirecta.

A mayor explicación, conviene traer a colación la Sentencia en Casación N° 1970-98 (Publicada en el Diario Oficial el Peruano el 05.NOV.01) expedida por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, cuyo tenor por su importancia, reproducimos:

“VISTOS; de conformidad con el Dictamen Fiscal; en audiencia pública realizada en la fecha, integrada por los Señores Vocales: Almeida Peña - Presidente, Seminario Valle, Zegarra Zevallos, Villacorta Ramírez y Anchante Andrade; verificada la votación de acuerdo a ley, han emitido la siguiente sentencia: MATERIA DEL RECURSO: Se trata del recurso de casación interpuesto por el Señor Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito de fojas seiscientos treintisiete, contra la sentencia de vista de fojas seiscientos tres, su fecha nueve de marzo de mil novecientos noventa y ocho, expedida por la Sala Civil Corporativa Especializada en Procesos de Conocimiento y Abreviados Sub-Sala A, que confirmando la sentencia apelada de fojas cuatrocientos ochentinueve, su fecha veintiocho de febrero de mil novecientos noventa y siete, en cuanto falla declarando infundada la oposición y las observaciones a la pericia contable; improcedente la tacha de documentos y fundada en parte la demanda de fojas ciento veinticinco a ciento ochentidós; infundada en el extremo que se solicita a las entidades demandadas se abstengan de cobrar o realizar cualquier acto por el que pretendan cobrar el impuesto mínimo a la renta y, en consecuencia se declara inaplicable a la demandante los efectos legales de la Cuarta Disposición Final de la Ley veinticinco mil trescientos ochentinueve del capítulo decimosexto de la Ley veinticinco mil setecientos cincuenta y uno y el capítulo decimocuarto del Decreto Legislativo setecientos setentidós y sus demás modificatorias, complementarias y reglamentarias relativas al impuesto mínimo a la renta; la revocaron en cuanto fija dicha inaplicación a partir de la fecha de interposición de la demanda; reformándola en este extremo, declararon que ella corre a partir de la vigencia de la Ley veinticinco mil trescientos ochentinueve, sin costas ni costos del proceso; integrándola de conformidad con el artículo ciento setentidós del Código Procesal Civil; infundada la pretensión para que se declare alternativamente que los pagos por concepto de impuesto mínimo a la renta ya efectuados y los que puedan seguir efectuándose, bajo reserva constituyen un pago indebido o un enriquecimiento sin causa; teniendo la accionante expedito su derecho de repetición para hacerlo valer en la forma y modo correspondiente, en los seguidos por la Vitalicia Compañía de Seguros Sociedad Anónima con la SUNAT, sobre declaración judicial. FUNDAMENTOS DEL RECURSO. La demandada sustenta su recurso en las causales de aplicación indebida de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional sobre la diferencia entre la vía paralela y vía previa, inaplicación del impuesto mínimo a la renta e inaplicación del artículo ciento nueve del Decreto Legislativo setecientos setentidós, contravención a las normas que garantizan un debido proceso, al

señalar que ha sido sometida a un procedimiento distinto al establecido por los incisos segundo y cuarto del artículo doscientos de la Carta Política del Estado y la Ley veintitrés mil quinientos seis, que consagra la Acción de Constitucionalidad y la Acción de Amparo. CONSIDERANDO. Primero.- Que, concedido el recurso de casación por las causales precitadas, entre las cuales se encuentra la contravención a las normas que garantizan un debido proceso y teniendo en cuenta los efectos que produce la causal referida, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de las demás causales invocadas, pues si se ampara los vicios in procedendo denunciados, se produce la nulidad de la resolución impugnada conforme a lo dispuesto por el artículo trescientos noventa y seis de la Ley Procesal. Segundo.- Que, el sentido estrictamente jurídico de la palabra acción, tiene una manifestación fundamentalmente procesal. Se entiende por acción toda facultad o derecho de pedir una cosa en juicio y el modo legal de ejercitar el mismo derecho ante los tribunales. Tercero.- Que, en este orden de ideas, debemos precisar que el control difuso de la constitucionalidad de las leyes, no ha sido previsto en el artículo ciento treinta y ocho de la Carta Magna, ni en la legislación comparada, ni por la doctrina, como mecanismo procesal capaz de hacerse valer a través de una acción directa, como pretende la actora. Cuarto.- **Que, el control difuso es mas bien concebido como un remedio procesal indirecto de salvaguarda jurisdiccional de la supremacía de la constitucionalidad, que necesariamente se concreta cuando un Juez debe preferir la norma constitucional frente a cualquier otra, lo cual implica que cualquiera de los justiciables puede plantearlo en cualquier estado del proceso; en consecuencia, no puede ser formulado como pretensión en las vías procedimentales ordinarias previstas por el Código Procesal Civil, como se ha concretado en el caso de autos,** mas bien nuestro ordenamiento jurídico prevé para tales efectos, la Acción de Constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional y la Acción de Amparo. Quinto.- Que, se ha producido una alteración de nuestro ordenamiento legal vigente, sometiéndose a la emplazada a un procedimiento no establecido por la Ley, vulnerando su derecho al debido proceso, garantizado por el inciso tercero del artículo ciento treinta y nueve de la Carta Magna; en consecuencia, la resolución impugnada incurre en nulidad, al contravenir los artículos ciento veintinueve y ciento treinta y dos, inciso cuarto del Código Procesal Civil. RESOLUCIÓN. Declararon FUNDADO el recurso de casación interpuesto por el Señor Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas a fojas seiscientos treinta y siete; por tanto, CASARON la sentencia de vista de fojas seiscientos tres, su fecha nueve de marzo de mil novecientos noventa y ocho e INSUBSISTENTE la apelada; NULO todo lo actuado; en consecuencia, CONCLUIDO el proceso; MANDARON se publique el texto de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano; en los seguidos por La Vitalicia Compañía de Seguros Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT sobre declaración judicial; y los devolvieron.-
SS. ALMEIDA P.; SEMINARIO V.; ZEGARRA Z.; VILLACORTA R.; ANCHANTE A.

En consecuencia, bajo esta lógica si el administrado lo que en buena cuenta persigue es la inaplicación de una norma con rango de ley que vulnera la Constitución y pretende exigirlo ante el órgano jurisdiccional, pues lo que tendría que hacer es recurrir a las acciones de garantía: Constitucionalidad o Amparo y no al Proceso Contencioso-Administrativo.

Por otro lado, en contraposición a lo señalado anteriormente la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema emitió la sentencia en Casación N° 519-2006, publicada en el Diario Oficial El Peruano en fecha 01.ABR.08, en donde respecto a una pretensión de aplicación del control difuso, se pronuncia de la siguiente manera:

“(…) Tercero: Que la recurrente, en el desarrollo de su recurso de casación, denuncia la contravención de las normas que garantizan el derecho a un debido proceso; señalando que la sentencia de vista afecta su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva al señalar que se ha demandado en vía de control difuso la inaplicación de la Ley N° 26969, con lo cual de manera antojadiza se ha variado su petitorio, que se encontraba dirigido a obtener la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución N° 01697-1-2002 expedida por el Tribunal Fiscal; además que no se tuvo en consideración los alcances del artículo 7° de la Ley N° 27584. (...)”

Quinto: Que como ya se anotó la Empresa actora pretende que el órgano jurisdiccional en ejercicio de la atribución del control difuso conferido por los artículos 51° y 138° de la Constitución Política del Estado y 7° de la Ley N° 27584, declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01697-1-2002; no obstante ello, se observa que dicha pretensión, se encuentra sustentada, en la declaratoria de inconstitucionalidad directa de la Ley N° 26969 que crea el Impuesto Extraordinario de Solidaridad por cuenta de los empleadores, por considerar que, dicha norma viola los principios de no confiscatoriedad e igualdad ante la Ley. (...)”

Séptimo: Que, asimismo el artículo 7° de la precitada Ley, precisa que en aplicación de lo dispuesto en los artículos 51° y 138° de la Constitución, el proceso contencioso administrativo procede aún en caso de que la actuación impugnada se base en la aplicación de una norma que transgreda el ordenamiento jurídico, y en este supuesto, la aplicación de la norma se aplicará en el mismo proceso. (...)”

Noveno: A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional en Sentencia N° 3741-2004-AA/TC de fecha catorce de noviembre de dos mil cinco ha establecido que el control constitucional corresponde a los jueces de todos los niveles.

Décimo: En suma, se corrobora la infracción a los principios de la tutela jurisdiccional efectiva y al principio de congruencia procesal, y en tal sentido, el Ad Quem deberá pronunciarse sobre el fondo de la controversia.

4. Decisión: Por tales consideraciones; y estando a lo dispuesto por el artículo 396° inciso 2 acápite 2.1. del Código Procesal Civil: declararon FUNDADO el recurso de casación (...) MANDARON que la Sala de su procedencia expida nueva resolución pronunciándose sobre el fondo de la controversia.

S.S. Huamaní Llamas, Estrella Cama, Ferreira Vildozola, Rojas Maraví, Salas Medina C-179836-2.”

Como se advierte de dicha resolución, la Sala Suprema establece que en tanto la pretensión estaba referida al ejercicio del control difuso y como consecuencia de ello, que se declare la nulidad de la RTF impugnada, es el caso que al no haber sido materia de pronunciamiento por el ad quem dicho extremo, ello constituye a criterio de la Sala Suprema, una infracción a la tutela jurisdiccional efectiva y a la congruencia procesal⁵⁴⁶.

⁵⁴⁶ En la Casación N° 1313-2004, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, en relación a la congruencia procesal, dejó sentado el siguiente criterio:

“**Tercero.**- Que, dentro de este contexto, es necesario precisar que toda sentencia debe cumplir con los requisitos señalados en el inciso cuarto del artículo ciento veintidós del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente al proceso contencioso administrativo, que determina que toda resolución debe contener los fundamentos fácticos y jurídicos por cada una de las pretensiones de la demanda; con un correlato congruente y una debida motivación de las resoluciones tal como se señala en el inciso quinto del artículo cincuenta del Código Procesal Civil. (...)”

“**Cuarto.**- Que, el inciso cuarto del artículo ciento veintidós del Código Procesal Civil, modificado por el artículo primero de la Ley número veintisiete mil quinientos veinticuatro, referente al contenido y suscripción de resoluciones, señala que ésta debe contener “La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente” (sic).”

Al respecto, no queda del todo claro si la Sala Suprema -en esta oportunidad- considera que el ejercicio del control difuso pueda ser demandado en vía directa, o si tan solo al advertir que un extremo no ha sido materia de pronunciamiento por parte de la Sala Superior, ha ordenado que se expida nuevamente la sentencia de vista, para corregir esta omisión.

Del tenor de la resolución pareciera que la Sala Suprema legitima el recurrir en Casación, en el supuesto que se afecte el principio de congruencia, en violación del derecho a un debido proceso, por no pronunciarse sobre un extremo demandado; no obstante, valga señalar que la Sala Superior al parecer desestimó la pretensión, habida cuenta que ésta habría sido mal planteada, conforme se aprecia del considerando tercero de la resolución.

En todo caso, en tanto la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema no señale expresamente una posición al respecto analizando las resoluciones que a tal efecto ha emitido, este tema será materia de debate⁵⁴⁷.

c.1.) Control Difuso y Administración Pública.

A raíz del tema que tratamos referido al control difuso, consideramos pertinente indicar que el Tribunal Constitucional ha señalado determinados criterios, habilitando de tal modo a los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal a efectuar el control de constitucionalidad de las Leyes, en tanto estas contravengan la Constitución (control difuso administrativo).

Al respecto, el Tribunal Constitucional mediante Sentencia de fecha 14.NOV.05, en reunión de pleno jurisdiccional, en el Expediente N° 3741-2004-AA/TC ha establecido como precedente vinculante lo siguiente:

"41. En tal sentido, y desarrollando los supuestos establecidos en la sentencia 0024-2003-AI/TC, este Colegiado considera que constituyen supuestos para la emisión de un precedente vinculante los siguientes:

Quinto.- Que, el Principio de Congruencia procesal se encuentra amparado en el inciso sexto del artículo cincuenta del Código Procesal Civil, que señala expresamente el deber de todo magistrado de fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

Sexto.- Que, de lo expuesto se puede concluir que la sentencia apelada y la resolución recurrida presentan una motivación aparente, al no responder a lo actuado en el proceso y no tener la motivación suficiente que justifique la decisión adoptada, lo que constituye una infracción de la garantía consagrada en el artículo ciento treinta y nueve inciso quinto de la Carta Magna y por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo trescientos noventa y seis numeral dos punto cuatro del Código Procesal Civil.

Sétimo.- Que, para efectos de emitir una resolución arreglada a ley - en materia contenciosa administrativa - se debe tener en cuenta las normas sustantivas a aplicarse, así como los criterios emitidos por el Tribunal Constitucional y de la Corte Suprema de Justicia de la República por constituir resoluciones vinculantes y de aplicación obligatoria, salvo las excepciones a que hace referencia el artículo treinta y dos de la Ley veintisiete mil quinientos ochenticuatro."

⁵⁴⁷ Conviene acotar que con la dación de la Ley N° 28946 (24.DIC.06), la cual modificó el Código Procesal Constitucional, se han establecido determinadas reglas que regulan el procedimiento, en caso el Juez estime ejercer el control difuso:

"Artículo 3.- Procedencia frente a actos basados en normas.

Cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma autoaplicativa incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma.

Son normas autoaplicativas, aquellas cuya aplicabilidad, una vez que han entrado en vigencia, resulta inmediata e incondicionada.

Las decisiones jurisdiccionales que se adopten en aplicación del control difuso de la constitucionalidad de las normas, serán elevadas en consulta a la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, si no fueran impugnadas. Lo son igualmente las resoluciones judiciales en segunda instancia en las que se aplique este mismo precepto, aun cuando contra éstas no proceda medio impugnatorio alguno.

En todos estos casos, los Jueces se limitan a declarar la inaplicación de la norma por incompatibilidad inconstitucional, para el caso concreto, sin afectar su vigencia, realizando interpretación constitucional, conforme a la forma y modo que la Constitución establece.

Cuando se trata de normas de menor jerarquía, rige el mismo principio, no requiriéndose la elevación en consulta, sin perjuicio del proceso de acción popular. La consulta a que hace alusión el presente artículo se hace en interés de la ley".

a) La constatación, a partir de un caso que ha sido sometido a la jurisdicción del Tribunal Constitucional, de la existencia de divergencias o contradicciones latentes en la interpretación de los derechos, principios o normas constitucionales, o de relevancia constitucional.

b) La constatación, a partir de un caso que ha sido sometido a la jurisdicción del Tribunal Constitucional, de que los operadores jurisdiccionales o administrativos, vienen resolviendo en base a una interpretación errónea de una norma del bloque de constitucionalidad; lo cual, a su vez, genera una indebida aplicación de la misma.

d) Cuando en el marco de un proceso constitucional de tutela de los derechos, el Tribunal constata la inconstitucionalidad manifiesta de una disposición normativa que no solo afecta al reclamante, sino que tiene efectos generales que suponen una amenaza latente para los derechos fundamentales. En este supuesto, al momento de establecer el precedente vinculante, el Tribunal puede proscribir la aplicación, a futuros supuestos, de parte o del total de la disposición o de determinados sentidos interpretativos derivados del mismo; o puede también establecer aquellos sentidos interpretativos que son compatibles con la Constitución.

e) Cuando se evidencia la necesidad de cambiar de precedente vinculante."

"50. Hechas estas precisiones conceptuales, el Tribunal considera que, sobre la base de lo expuesto, en el presente caso, las reglas de derecho que se desprenden directamente del caso pueden ser resumidas en los siguientes términos:

A) Regla procesal: El Tribunal Constitucional, de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, tiene la facultad jurídica para establecer, a través de sus sentencias que adquieren la autoridad de cosa juzgada, un precedente vinculante cuando se estime una demanda por violación o amenaza de un derecho fundamental, a consecuencia de la aplicación directa de una disposición por parte de la administración pública, no obstante ser manifiesta su contravención a la Constitución o a la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional), y que resulte, por ende, vulneratoria de los valores y principios constitucionales, así como de los derechos fundamentales de los administrados.

Regla sustancial: Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38.º, 51.º y 138.º de la Constitución. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución.

B) Regla procesal: El Tribunal Constitucional, de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, tiene la facultad jurídica para establecer, a través de sus sentencias que adquieren la

autoridad de cosa juzgada, un precedente vinculante, a consecuencia de la aplicación directa de una norma o cuando se impugnen determinados actos de la administración pública que resulten, a juicio del Tribunal Constitucional, contrarios a la Constitución y que afecten no solo al recurrente, sino también, por sus efectos generales, o por ser una práctica generalizada de la administración pública, a un grupo amplio de personas.

Regla sustancial: Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia."

Por su parte, posteriormente se emite una Resolución de Aclaración en el Expediente N° 03741-2004-AA/TC, de fecha 13.OC.06, en donde se establece lo siguiente:

"4. Que, si bien los funcionarios de la administración pública se encuentran sometidos al principio de legalidad, ello no es incompatible con lo que se ha señalado en el fundamento 50 de la sentencia N.º 3741-2004-AA/TC, esto es, que "(...) [t]odo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente (...)". Precisamente con respecto a este extremo de la sentencia mencionada, el Tribunal Constitucional **estima necesario precisar que los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hace referencia en dicho fundamento son aquellos tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten "justicia administrativa" con carácter nacional, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados.**"

"7. Que el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte; en este supuesto, los tribunales administrativos u órganos colegiados antes aludidos están facultados para evaluar la procedencia de la solicitud, con criterios objetivos y razonables, **siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados.** En aquellos casos en los que adviertan que dichas solicitudes responden a fines manifiestamente obstruccionistas o ilegítimos, pueden establecerse e imponerse sanciones de acuerdo a ley. Excepcionalmente, el control difuso procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

8. Que los tribunales administrativos y los órganos colegiados de la administración pública que imparten "justicia administrativa" con carácter nacional no pueden dejar de aplicar una ley o reglamento cuya constitucionalidad haya sido confirmada en procesos constitucionales, ni tampoco aplicar a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, en un caso concreto, los efectos jurídicos de una ley o reglamento que haya sido declarado inconstitucional en dichos procesos, de conformidad

con el tercer párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional."

En esta línea el Tribunal Fiscal en cumplimiento a lo dispuesto en las sentencias antes consignadas, ha expedido Acuerdos de Sala Plena que a su vez se han materializado en la expedición de resoluciones de observancia obligatoria en algunos casos, en donde además se hace alusión a la constitucionalidad de normas:

1. Acuerdo de Sala Plena N° 2008-06 y RTF N° 01202-2-2008.

Se declaró precedente de observancia obligatoria, de conformidad al artículo 154° del TUO del Código Tributario, lo siguiente:

"La declaración de inconstitucionalidad del artículo 4° del Decreto de Urgencia N° 140-2001, establecida en la sentencia recaída en el Expediente N° 008-2003-AI/TC, conlleva a la inaplicación de los numerales 2.16 y 3.15 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, modificado por las Resoluciones de Superintendencia N° 004-2003-SUNAT y N° 028-2003-SUNAT, tratándose de las infracciones previstas en los numerales 3) y 6) del artículo 174° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cometidas y sancionadas antes de que surtiera efecto la citada sentencia, cuyas impugnaciones en sede administrativa aún se encuentran en trámite."

2. Acuerdo de Sala Plena N° 2006-36 y RTF N° 2006-5-06950, si bien se refiere a materia tributaria municipal, es recomendable apreciar el análisis que efectúa el Tribunal Fiscal.

"Cuando el Tribunal Fiscal analice la validez de las ordenanzas que crean arbitrios procede que emita una resolución que constituya precedente de observancia obligatoria a la que se refieren los artículos 102° y 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Se precisa que el criterio contenido en el Acuerdo de Sala Plena N° 33-2005 del 6 de octubre de 2005 por el cual a efecto de inaplicar las ordenanzas que no cumplan los parámetros de validez establecidos en las Sentencias N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC no correspondía emitir una resolución que constituya precedente de observancia obligatoria a la que se refieren los artículos 102° y 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF; resulta aplicable a las ordenanzas municipales originalmente emitidas para los ejercicios de 1997 a 2004.

No procede que en vía de queja el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre la validez de las ordenanzas que crean arbitrios.

No obstante, cuando el Tribunal Fiscal hubiere inaplicado una ordenanza procede que el Tribunal en vía de queja deje sin efecto el cobro de la deuda tributaria sustentada en dicha ordenanza."

Estando a que se hace referencia al Acuerdo N° 2005-33, se consigna seguidamente este:

"De conformidad con lo establecido en el fundamento 63 de la Sentencia N° 0041-2004-AI/TC, el Tribunal Fiscal deberá resolver, en la instancia de apelación, las controversias vinculadas a la deuda tributaria por arbitrios

municipales conforme con los parámetros de vigencia y validez (en la forma y en el fondo) señalados en las Sentencias N°s 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, sin perjuicio que para ello pueda solicitar a la Administración Tributaria la información que estime pertinente. A partir del día siguiente de la publicación de las Sentencias Nos 0041- 2004-AI/TC y 00053-2004-PI/TC se tiene por modificado el criterio contenido en el Acuerdo de Sala Plena No 2005-03. Cuando una ordenanza no supere los parámetros de validez establecidos en las Sentencias Nos 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, el Tribunal Fiscal deberá inaplicarla y dejar sin efectos los valores que establecieron deuda sustentada en dicha ordenanza, en ejecución de lo ordenado en las citadas Sentencias, sin que para ello tenga que emitirse una resolución que constituya precedente de observancia obligatoria a la que se refieren los artículos 1020 y 1540 del Código Tributario. De conformidad con lo señalado en la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC, corresponde que el Tribunal Fiscal ordene, de oficio o a solicitud de parte, la devolución de los pagos efectuados por concepto de arbitrios sustentados en ordenanzas que resulten inconstitucionales de acuerdo a lo establecido por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias N's 0041- 2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, siempre que el procedimiento vinculado al arbitrio pagado indebidamente se haya encontrado en trámite antes de la publicación de la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC (publicada en el diario oficial El Peruano el 17 de agosto de 2005). De conformidad con lo establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00053-2004-PI/TC que prohíbe todo inicio o prosecución de cobranza de deuda tributada basada en ordenanzas que presenten vicios de invalidez procede que el Tribunal Fiscal en vía de la queja se pronuncie sobre la validez de las ordenanzas cuando se cuestione la cobranza de deuda tributada sustentada en ordenanzas inconstitucionales"

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal se erige en un tribunal administrativo garante ya no sólo del control de legalidad -respecto de la norma reglamentaria en comparación con la Ley- que establecía el artículo 102° del TUO del Código Tributario, sino también del control de la constitucionalidad de las normas tributarias.

Ahora bien, sólo a título informativo, conviene indicar que la posibilidad del ejercicio del control difuso por los órganos administrativos, es severamente cuestionada por muchos estudiosos sobre el tema, entre los cuales podemos citar a la Asociación Peruana de Derecho Administrativo, quien en AGO.05 emitió un pronunciamiento a raíz de la expedición de las Sentencias por el Tribunal Constitucional⁵⁴⁸. Entre los principales argumentos, que rechazan la posición del Tribunal, se encuentran los siguientes:

(...) 3. El principio de legalidad en nuestro país, no solamente opera como un factor de atribución de poderes de actuación a los órganos y entidades de la Administración Pública (al establecer el ámbito de competencias y atribuciones de estas organizaciones públicas), sino que determina los alcances de esta actuación de las entidades de la Administración Pública, y los límites a los que se encuentran sometidas (...)

4. Por ello, es pacífico señalar que la Administración Pública, al estar sometida a los alcances del principio de legalidad, no puede ni derogar singularmente ni declarar inconstitucional una ley, porque está obligada a ejecutarla y cumplirla. Sin embargo, la posición antes indicada no impide que la Administración, sin perjuicio del cumplimiento de lo establecido en las

⁵⁴⁸ Para mayor referencia se puede apreciar el íntegro del Pronunciamiento en la siguiente dirección electrónica: <http://www.derechoadministrativoperu.com>

normas legales antes indicadas pueda *apreciar* la validez de la norma legal aplicada, y en caso considere que la misma vulnera la Constitución, proponga su derogatoria o su declaración de inconstitucionalidad ante los órganos competentes.

6. Al respecto, debe tenerse presente que en nuestro país, los alcances del control difuso de constitucionalidad son limitados y se encuentran claramente delimitados por el segundo párrafo del artículo 138° de la Constitución, norma que establece que "*En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior*". Es necesario tener en cuenta que la interpretación de la norma constitucional antes citada, permite señalar que el control difuso se ejerce en el marco de un proceso jurisdiccional, el mismo que no discurre en sede administrativa, sino exclusivamente en sede judicial. (...)

Así, una interpretación *coherente* del marco constitucional, permite afirmar que en nuestro ordenamiento jurídico el control difuso se encuentra reservado para las instancias jurisdiccionales correspondientes, que son las únicas que se encuentran habilitadas *constitucionalmente* para ejercer la defensa de la Constitución, sin perjuicio de la ingente labor que dentro de los mecanismos del control *concentrado* de constitucionalidad, ejerce el Tribunal Constitucional en nuestro país.

7. La posibilidad de que se pueda afirmar que los órganos de la Administración Pública puedan efectuar el control difuso de las normas legales y el control de legalidad de las disposiciones reglamentarias, es una opción minoritaria en la doctrina y jurisprudencia comparadas. Sin embargo, aún siendo esta una posición minoritaria, se encuentra sujeta a límites de razonabilidad y prudencia en su aplicación, puesto que se entiende que se trata de una facultad exorbitante a la Administración, la misma que debe tener pautas o criterios para su aplicación, a fin de evitar su uso indiscriminado o poco prudente. (...)

9. Los correctos alcances del artículo 38° de la Constitución Política del Estado, implican que es una norma que se dirige a la ciudadanía en general, la misma que tiene un deber de respetar y cumplir la Constitución y el ordenamiento jurídico. Precisamente, los órganos de la Administración Pública en virtud a esta norma, no pueden practicar el control difuso de constitucionalidad de las normas, puesto que la propia Constitución reserva esta posibilidad a los jueces y a la judicatura en el marco de procesos jurisdiccionales, siendo que ésta no es una potestad que se encuentre *habilitada* a favor de la Administración, la misma que sólo puede actuar válidamente si se encuentra habilitada para hacerlo mediante una norma constitucional o legal que le brinde posibilidad de actuación lícita. Cuestión distinta es que los órganos administrativos puedan *apreciar* la inconstitucionalidad de las normas, lo que implica que en caso de duda con respecto a la constitucionalidad de una norma legal o reglamentaria, la Administración puede propiciar su derogatoria, o su impugnación por medio de las acciones constitucionales correspondientes (acción de inconstitucionalidad o acción popular).

11. Adicionalmente, debe dejarse en claro que no puede desconocerse que la legislación y la jurisprudencia constitucional reconocen que algunos órganos, como el Tribunal Fiscal, pueden ejercer control de legalidad sobre las normas reglamentarias y las ordenanzas municipales. Sin embargo, esta posibilidad es excepcional y restringida, y en ningún caso, puede ser tomada como "ejemplo" para pretender sustanciar una tesis que pretenda otorgar facultades de control de constitucionalidad a los órganos de la Administración Pública y a

los funcionarios públicos en general, ni siquiera a aquellos órganos colegiados o Tribunales Administrativos.

Conforme se aprecia de los argumentos glosados, la tesis del control difuso administrativo no es pacíficamente aceptada por los estudiosos del Derecho Administrativo, lo cual aún abre más el debate al respecto, y que de otro lado determina que esperemos en adelante se vean los efectos positivos de haber establecido que el Tribunal Fiscal pueda evaluar la constitucionalidad de las leyes tributarias.

Finalmente, lo que queda claro, en amparo de los lineamientos emitidos por el Tribunal Constitucional y a la luz de los antecedentes doctrinarios, es que no cualquier funcionario o servidor podrá inaplicar una Ley por considerarla a su criterio inconstitucional, pues ello implicaría que basado en su sola decisión, pretenda ponerse al nivel de quien aprobó dicha norma y atribuirse la potestad de dejar sin efecto normas que previamente han pasado por un procedimiento válido para su dación (así se presume). De este modo, ningún funcionario de la Administración Tributaria - SUNAT, podría apreciar la constitucionalidad o no de una Ley, pues como lo ha señalado el Tribunal Constitucional, es el Tribunal Fiscal quien tiene dicha facultad.

De igual forma, en lo que respecta al control de legalidad, se puede advertir que la SUNAT no tiene potestad como para dejar de aplicar las normas reglamentarias, habida cuenta que es el Tribunal Fiscal quien tiene la facultad para inaplicar reglamentos en caso excedan el texto de la Ley, afirmar lo contrario conduciría a una multiplicidad de interpretaciones y consiguientemente de inaplicaciones, estando a la cantidad de órganos, lo cual sólo ataca un sistema jurídico y además genera inseguridad en el ejercicio de la función pública.

3.3. Competencia y sujetos del Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria.

Competencia.

En este punto analizaremos a uno de los sujetos en el proceso, el Juez (para el caso de impugnación de una RTF, la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima) -importante por sus decisiones- en atención a las facultades que el ordenamiento le ha conferido; no obstante conviene precisar que dado que la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo se remite en lo no regulado al Código Procesal Civil, se debe tener presente para el Juez, todos aquellos impedimentos, causales de recusación y demás previstas en dicho cuerpo normativo, temas que resultan de vital importancia.

Ahora bien, remitámonos a lo que conocemos como “la competencia”.

A continuación se señalan algunos de los tipos de competencia comúnmente conocidos:

a) Competencia territorial.

Para el caso materia de análisis (Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria), el demandante tiene una limitación en lo que respecta a la posibilidad de interponer la demanda habida cuenta que el artículo 8° de la Ley N° 27584 establece que resulta competente para conocer del Proceso Contencioso-Administrativo en primera instancia, el Juez en lo Contencioso-Administrativo del lugar del domicilio del

demandado o del lugar donde se produjo la actuación materia de la demanda o el silencio administrativo.

El hecho que la modificatoria efectuada por el Decreto Legislativo N° 1067 únicamente haya precisado que además se incluya al lugar donde se produjo el silencio administrativo, lo único que hace es reafirmar que la competencia para el tema tributario, en tanto se pretenda impugnar una RTF, es la del Distrito Judicial de la Corte Superior de Justicia de Lima.

En ese sentido, esta es una competencia fijada por la Ley y a nuestro criterio, por ese mérito improrrogable, para el caso del tema tributario.

b) Competencia por razón de la materia.

Lo que se pretende es la existencia de órganos jurisdiccionales especializados en la materia (contencioso-administrativa) y por ello la Ley marco regula esto como veremos más adelante en el caso de la impugnación de resoluciones emitidos por el Tribunal Fiscal.

Así serán las Salas especializadas en lo contencioso administrativo quienes puedan conocer de tal impugnación, es decir no podrán ser conocidos los procesos Contencioso-Administrativos en donde se impugne una RTF, por una Sala Civil o una Mixta, pues este tipo de competencia además, debe vincularse a la competencia territorial, con lo cual la Sala Especializada en lo Contencioso-Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima resulta el único órgano llamado a conocer estos procesos.

c) Competencia por razón de grado

Lo que en buena cuenta se pretende en el Proceso Contencioso-Administrativo es que el Juez Especializado en lo Contencioso-Administrativo conozca de todas las impugnaciones a excepción de aquellas que hubieran sido emitidas por órganos colegiados (Tribunales), es decir, que ante la impugnación de una RTF en absoluto se puede pretender que sea un Juez quien conozca del proceso, pues lógicamente debe ser otro Colegiado quien conozca de la impugnación, habida cuenta que así lo ha previsto expresamente la Ley.

Pues bien, con lo dicho, en nuestro ordenamiento procesal Contencioso-Administrativo a través de la Ley N° 27584, desarrollaremos un poco más este tema de la competencia:

“Artículo 8º.- Competencia territorial

Es competente para conocer el Proceso Contencioso-Administrativo en primera instancia, a elección del demandante, el Juez en lo contencioso administrativo del lugar del domicilio del demandado o del lugar donde se produjo la actuación material de la demanda o el silencio administrativo⁵⁴⁹.

Artículo 9º.- Competencia funcional.-

Tiene competencia funcional para conocer el Proceso Contencioso-Administrativo en primera instancia el Juez Especializado en lo Contencioso Administrativo.

Cuando el objeto de la demanda verse sobre una actuación del Banco Central de Reserva, Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores, Tribunal Fiscal, Tribunal de INDECOPI, Organismo Supervisor de Contrataciones del Estado – OSCE, Consejo de Minería, Tribunal Registral, Tribunal de Servicio Civil y los denominados

⁵⁴⁹ Conforme a la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1067.

Tribunales de Organismos Reguladores, es competente, en primera instancia, la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva. En este caso, la Sala Civil de la Corte Suprema resuelve en apelación y la Sala Constitucional y Social en casación, si fuera el caso.

En los lugares donde no existía Juez o Sala especializada en lo Contencioso Administrativo, es competente el Juez en lo Civil o el Juez Mixto en su caso, o la Sala Civil correspondiente⁵⁵⁰.

Nótese respecto al artículo 8° que se ha previsto la determinación de la competencia territorial para el caso que se presente el silencio administrativo (incorporación del Decreto legislativo N° 1067).

Por su parte, respecto del artículo 9° la modificación no tiene mayor trascendencia tributaria. Sin embargo, anteriormente como se habrá podido advertir de la exposición de las normas que se glosaron al inicio de este estudio, la revisión de los fallos del Tribunal Fiscal estaba a cargo de la Sala Civil de la Corte Suprema. Posteriormente, con la dación del primer texto de la Ley N° 27584, se confería la revisión de las RTF a los jueces especializados en lo Contencioso-Administrativo. No obstante, mediante la modificación efectuada por Ley N° 28531 se corrigió tal hecho, y en adelante son las Salas Especializadas en lo Contencioso-Administrativo las encargadas de avocarse al conocimiento de los procesos Contencioso-Administrativos en tanto se impugne una RTF.

Artículo 10°.- Remisión de oficio.

En aquellos casos en los que se interponga demanda contra las actuaciones a las que se refiere el Artículo 4°, el Juez o Sala que se considere incompetente conforme a ley, remitirá de oficio los actuados al órgano jurisdiccional que corresponda, bajo sanción de nulidad de lo actuado por el Juez o Sala incompetente.

Ahora bien, la competencia de los órganos jurisdiccionales se rige por el principio de legalidad, al respecto GOZAÍNI⁵⁵¹ señala que: “El procedimiento para ser tal, no se configura simplemente por la secuencia ordenada de actos procesales, requiere que éstos cumplan una forma preestablecida que los conduzca y permita interpretarlos congruentes con la etapa del litigio que atraviesan. Así, cuando las reglas adjetivas señalan el modo de ser de los actos que componen el proceso, se habla de principio de legalidad”.

Con lo dicho, en lo que respecta a la impugnación de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, apreciamos que existe una regla a ser cumplida al momento de fijar la competencia en el Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria⁵⁵², cual es la referida a la competencia territorial del Juez -en este caso del Tribunal- establecida en el artículo 8° de la Ley N° 27584:

“Es competente para conocer el Proceso Contencioso-Administrativo en primera instancia, a elección del demandante, el Juez en lo contencioso administrativo del lugar del domicilio del demandado o del lugar donde se produjo la actuación materia de la demanda o el silencio administrativo.”⁵⁵³

⁵⁵⁰ Idem.

⁵⁵¹ GOZAÍNI, Osvaldo Alfredo, Derecho Procesal civil, Tomo I, Volumen 1, Ediar Sociedad Anónima Editora. Buenos Aires. Página 351.

⁵⁵² A dicho fin, resulta pertinente traer a colación que: “si la competencia territorial es la circunscripción territorial dentro de la cual el Juez puede ejercer su jurisdicción; ya que en principio los diversos procesos de igual naturaleza pueden ser conocidos por todos los jueces que existen en el país, de igual clase y categoría, y por esto para ser distribuidos se tiene en cuenta el lugar de domicilio de las partes especialmente el del demandado...o el de ocurrencia del hecho, los jueces deben dar estricto cumplimiento a las normas procesales al momento de fijar su competencia”. DEVIS ECHANDIA, Hernando. *Teoría general del proceso*, Tomo I, Editorial Universidad S.R.L., Buenos Aires. Página 137-138.

⁵⁵³ El subrayado es nuestro.

Así, el lugar del domicilio del demandado es en Lima, puesto que el domicilio del Tribunal Fiscal se encuentra allí ubicado (recordemos que en la instancia judicial no se impugna el acto emitido en primera instancia sino el fallo emitido en última instancia por el citado Tribunal o su silencio).

Ahora bien, en lo que respecta al lugar en donde se produjo la actuación impugnada tenemos que dicho acto o silencio (la resolución del Tribunal Fiscal -RTF) se emitió o produjo en la ciudad de Lima.

Por lo tanto, habiendo establecido la norma los únicos supuestos de competencia para el caso del Proceso Contencioso-Administrativo, resultan competentes las Salas Especializadas en lo Contencioso-Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima para conocer en primera instancia las demandas contencioso administrativas que se promuevan en materia tributaria en tanto se impugne una RTF, siendo a la vez nula cualquier actuación que realice cualquier órgano judicial que no sean los órganos antes señalados.

Podemos concluir que nuestro ordenamiento procesal ha regulado la competencia, cumpliendo con lo estipulado en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Estado, en el sentido que se ha establecido un procedimiento a transitar en caso de impugnar una decisión administrativa ante el Poder Judicial.

En consecuencia, en caso que el Magistrado o Colegiado que califique la demanda e indebidamente se avoque a conocimiento de la causa, ello traería como consecuencia válida y lógica que el emplazado pueda cuestionar dicho avocamiento, a cuyo fin cuenta con defensas formales tales como la excepción.

Por último, siendo las excepciones defensas de forma, debe guardarse riguroso cuidado en el plazo que se tiene para deducirlas (5 días), puesto que los argumentos que la sustentan – posteriormente- no pueden ser tomados para deducir una nulidad, conforme a lo normado en el artículo 454° del Código Procesal Civil⁵⁵⁴.

Legitimidad activa y pasiva (demandante, demandado y en su caso litisconsorte).

A) Legitimidad para obrar activa.

En el Proceso Contencioso-Administrativo tendrá legitimidad para obrar activa quien a consecuencia de su participación en un procedimiento administrativo como administrado, sea el titular de una situación jurídica que haya sido o esté siendo amenazada por la actuación administrativa impugnada en el proceso.

Para el profesor PRIORI POSADA, *el proceso contencioso concebido como una entidad que brinda tutela a las diversas situaciones jurídicas está constituida por:*

- *Los intereses o derechos difusos (intereses o derechos) cuya titularidad corresponde a un conjunto indeterminado de sujetos, siendo imposible determinar quien resulta estar legitimado para plantear dicha pretensión La ley en su Art. 12° otorga esta legitimidad al Ministerio Público, al Defensor del pueblo y a cualquier persona natural o jurídica (acción popular), ampliándose la legitimación a cualquier persona para que pueda iniciar un proceso en tutela de un interés que no le corresponde, otorgándose así una mayor participación en la tutela del interés público de los derechos e intereses*

⁵⁵⁴ **Artículo 454° del CPC.- Improcedencia de la excepción como nulidad.-** Los hechos que configuran excepciones no podrán ser alegados como causal de nulidad por el demandado que pudo proponerlas como excepciones.

difusos.

- *En los procesos de lesividad la legitimación activa corresponde a la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos*

Ahora bien, no es novedoso que sea el contribuyente quien generalmente recurra al órgano jurisdiccional cuestionando el fallo del Tribunal Fiscal encontrándose facultado y legitimado para hacerlo, sin embargo a la vez -en materia tributaria- aún se discute a nivel doctrinario si la Administración Tributaria (SUNAT) puede ser parte en el proceso judicial como demandante y si tiene legitimidad para obrar activa, no obstante no olvidemos que el tenor del propio Código ha señalado expresamente que la Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa en el Proceso Contencioso-Administrativo; sin embargo, a pesar de ello, lo cierto es que el artículo 157° del TUO del Código ha previsto la posibilidad que la SUNAT inste un Proceso Contencioso-Administrativo, en caso la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, vale decir en caso se presenten alguno de estos vicios:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14°.
3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.
4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.

Pues bien, sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, conviene exponer algunos de los fundamentos por los cuales se considera que el órgano administrador del tributo, podría detentar legitimidad para obrar en el Proceso Contencioso-Administrativo:

1. En principio, debemos tener presente que el Proceso Contencioso-Administrativo se erige como "el conjunto de reglas relativas a los litigios organizados que suscita la actividad de la Administración Pública"⁵⁵⁵. Dicha definición no excluye el derecho que tiene toda Administración Tributaria a interponer demanda contencioso administrativa contra las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal como última instancia administrativa⁵⁵⁶.

En ese sentido, debe analizarse lo dispuesto en la Ley N° 27584 respecto al sujeto que tiene legitimidad para interponer las demandas contencioso administrativas y si existe alguna limitación en esta norma para que dicho sujeto pueda ser una institución pública.

2. El Artículo 11° de la citada Ley establece que tiene legitimidad para obrar activa quien afirme ser titular de la situación jurídica sustancial protegida que haya

⁵⁵⁵ Hauriou, citado por Juan Carlos Morón Urbina en *Derecho Procesal Administrativo*, Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ed. Rodhas. Pág. 373.

⁵⁵⁶ Las que constituyen actos administrativos que son susceptibles de ser impugnados de acuerdo a lo previsto en el Artículo 4° de la Ley N° 25784.

sido o esté siendo vulnerada por la actuación administrativa impugnada materia del proceso.

Dicho artículo agrega que también tiene legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos, previa expedición de resolución motivada en la que se identifique el agravio que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público, y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa⁵⁵⁷.

Como se puede apreciar de la norma glosada, el primer párrafo del artículo 11° contempla una titularidad genérica, no habiendo restringido el ejercicio de la acción a los particulares o administrados.

En efecto, la norma sólo se limita a indicar que es sujeto activo de la acción quien afirme ser titular de la situación jurídica sustancial protegida, que haya sido o esté siendo vulnerada por la actuación de la administración.

En ese sentido, corresponde analizar si puede considerarse que la Administración Tributaria es titular de la situación jurídica protegida que haya sido o esté siendo vulnerada por lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

3. La Administración Tributaria es titular de la situación jurídica sustancial protegida. A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que el artículo 149° del Código Tributario establece que la Administración Tributaria será

⁵⁵⁷ En la Casación 1664-2005, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, se pronunció respecto a un caso donde analiza los requisitos para proceder con una nulidad de oficio:

Cuarto: Que, bajo este marco si bien no queda duda que el numeral doscientos dos punto uno del artículo doscientos dos de la Ley del Procedimiento Administrativo General, al señalar que en cualquiera de los casos enumerados en su artículo diez, puede declararse de oficio la nulidad de los actos administrativos, aun cuando hayan quedado firmes siempre que agraven el interés público, reconoce la potestad de invalidación de la Administración Pública que se fundamenta en su capacidad de autotutela orientada a asegurar que el interés colectivo permanente respete y no afecte el orden jurídico, también lo es que el ejercicio de esta facultad en respeto del principio al procedimiento pre establecido por ley, debe efectuarse observando el artículo ciento cuatro de la misma Ley, que regula los lineamientos y pautas a los que se somete el inicio del procedimiento promovido de oficio, y los requisitos contemplados en los demás numerales del mismo artículo doscientos dos que señalan la competencia (funcionario jerárquicamente superior al que emitió el acto a invalidar, o el mismo funcionario en caso de no encontrarse sometido a subordinación jerárquica, salvo aquellos emitidos por consejos o tribunales regidos por leyes especiales competentes para resolver controversias en última instancia administrativa, numeral doscientos dos punto dos y doscientos dos punto cinco), y plazo para declarar la nulidad de oficio de un acto administrativo (un año a partir de la fecha en quedó consentido).

Quinto: Que, en efecto el artículo ciento cuatro de la Ley número veintisiete mil cuatrocientos cuarenta y cuatro, determina que el inicio de todo procedimiento de oficio requiere de una disposición expedida por la autoridad superior que fundamente la necesidad de la actuación de oficio motivándola bien en el cumplimiento de una obligación legal, o en el mérito de una denuncia (numeral ciento cuatro punto uno), decisión que debe ser notificada a los administrados cuyos derechos e intereses puedan verse afectados por los actos a ejecutar, salvo en el caso de fiscalización posterior a solicitudes o a su documentación, acogidos a la presunción de veracidad, cumpliendo además con informar sobre la naturaleza, alcance y de ser previsible, el plazo estimado de la duración del procedimiento, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación (numeral ciento cuatro punto dos), esta notificación debe ser realizada inmediatamente luego de emitida la disposición de inicio del procedimiento, salvo que la normativa autorice que sea diferida por su naturaleza confidencial basada en el interés público (numeral ciento cuatro punto tres) (...).

Sétimo: Que, precisamente a la luz de este marco jurídico, la Sala Superior ha estimado la pretensión de la accionante al concluir que la nulidad de oficio de la Resolución de Alcaldía número quinientos ochenta y cuatro – dos mil dos – MPM de fecha dieciocho de diciembre del dos mil dos, no debió ser declarada por el mismo Alcalde de la Municipalidad Provincial de Moyobamba, vía la Resolución de Alcaldía número cero cero cinco – dos mil tres – MPM del diez de enero del dos mil tres, sino que la competencia para ejercitar tal facultad, recaía en el Concejo Provincial de Moyobamba, órgano superior a aquél que la expidió, correspondiendo poner en conocimiento de la demandante, cuyos derechos e intereses podrían verse afectados por su ejercicio, las razones que motivan el inicio del procedimiento administrativo (de nulidad de oficio) a fin de darle la posibilidad que ejerza su derecho de defensa, lo que tampoco ha sido observado por el Alcalde, al haber decidido en forma unilateral sin haber escuchado a la interesada, la nulidad de dicha resolución.

Octavo: Que, entonces esta decisión de la Sala Civil de San Martín, reposa en la inobservancia de la emplazada del procedimiento administrativo para ejercitar su potestad de declarar de oficio, la nulidad de la resolución administrativa que nombra a la demandante, con lo cual se lesiona obviamente su derecho al debido proceso que en su aspecto formal busca garantizar que la administración pública al restringir, limitar o afectar derechos e intereses de los administrados, se someta al marco del procedimiento administrativo pre establecido por ley, de cuya observancia depende la validez de su decisión final.”

considerada parte en el procedimiento de apelación, pudiendo contestar la apelación, presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan.

Por consiguiente, habiéndose reconocido el carácter de parte que tiene la Administración Tributaria en la segunda instancia del procedimiento contencioso tributario, resulta jurídicamente correcto afirmar que se reconoce a dicha Administración la titularidad de la situación jurídica sustancial protegida que habría sido vulnerada por la resolución emitida por el Tribunal Fiscal.

Asimismo, el Artículo 154° del Código Tributario en su último párrafo señala que sólo *“En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer Demanda Contenciosa – Administrativa”*, con lo cual -contrario sensu- se deja abierta la posibilidad a la Administración Tributaria para que interponga demanda contra las resoluciones que no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, que emita el Tribunal Fiscal y que agoten la vía administrativa.

Además, dejando de lado el tema procesal, por el principio del deber de contribuir de todos los ciudadanos y en virtud del deber primordial del Estado de promover el bienestar general (artículo 44° de la Constitución Política del Estado), éste precisamente a través de su Administración debe cautelar que los ingresos a que está facultado a exigir no se vean perjudicados o disminuidos; por ello, en atención a dicha protección, es que se reafirmaría la necesidad de la Administración Tributaria como parte en el Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria; pues de otro modo, no se explicaría como actualmente la posibilidad de demandar no ha sido restringida totalmente a la SUNAT, por el contrario habiéndose establecido la posibilidad que pueda instar procesos Contencioso-Administrativos al amparo de la causal recogida en el numeral 1 del artículo 10° de la Ley N° 27444, bien podríamos decir que se habilita a la SUNAT para demandar en tanto una RTF contravenga la Constitución, la Ley e incluso las normas reglamentarias (supuesto este último de suma discusión).

Al respecto, si nos remitimos a los fallos emitidos por el Poder Judicial podremos apreciar que la legitimidad para obrar de la Administración Tributaria ha sido reconocida en reiteradas oportunidades por la Primera Sala especializada en lo Contencioso-Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, en los seguidos, por la SUNAT contra el Tribunal Fiscal en los Expedientes N°s. 1644-2003 y Expediente N° 1500-2003, mediante Resoluciones N°s 07 de fecha 23 de junio del 2004 y 03 de fecha 16 de junio de 2003, respectivamente.

Lo cual, valga tener presente como sustento de la posibilidad que tiene la Administración Tributaria para interponer demanda contencioso administrativa contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal⁵⁵⁸.

⁵⁵⁸ Aún más, lo señalado no se da únicamente en nuestro medio, si nos remitimos a otras jurisdicciones como la argentina, veremos que tal como nos señalaba Horacio Damián Siero en la compilación efectuada por Horacio García Belsunce, en su momento nos expone lo siguiente: “Las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación son, como lo exige la Corte Suprema a los efectos de admitir la constitucionalidad de los tribunales administrativos, susceptibles de revisión judicial (.) esta revisión judicial se produce, en el caso de apelación ante el Tribunal de actos administrativos de alcance individual, mediante la interposición del recurso de revisión y apelación limitada que establece el art. 86 de la ley 11.683, y que regulan el art. 192 y siguientes de dicho cuerpo legal (.) **Ambos litigantes** pueden interponer el recurso de revisión y apelación limitada, tanto el contribuyente que no ha visto acogida total o parcialmente su pretensión impugnatoria ante el Tribunal Fiscal, como el fisco cuando ha sufrido la revocación total o parcial del acto administrativo objeto de impugnación por parte del contribuyente (.) Al momento de crearse el Tribunal Fiscal, el legislador pretendió estructurar un sistema en el cual la apelación por parte del fisco de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal fuera claramente excepcional, y es por ello que estableció –como un requisito de admisibilidad de su recurso- el acreditar que contaba con la autorización emanada del organismo que ejerce la Superintendencia del fisco (.) En el debate parlamentario del proyecto de ley de creación del Tribunal Fiscal se afirmaba que el criterio general que inspira este proyecto es el de que la doctrina del Tribunal sea obligatoria para la Administración Fiscal; de ahí que las apelaciones de las decisiones del Tribunal Fiscal por parte de la Dirección General Impositiva no tengan la amplitud

Sin embargo, no puede dejarse de lado que gran parte de la doctrina y de respetables opiniones consideran que la Administración Tributaria, no debería tener la facultad de interponer una DCA, pues ello implicaría desnaturalizar la esencia del Proceso Contencioso-Administrativo, dado que es la propia Administración Pública (SUNAT) quien litiga contra sí misma (Ministerio de Economía y Finanzas – Tribunal Fiscal), aún cuando el órgano inferior cuyo fallo es objeto de revisión debiera acatar la decisión del Superior, máxime si quien promueve el procedimiento administrativo y posteriormente a quien le está reconocida la legitimidad para llevar a instancia judicial y demandar la revisión de los actos de la Administración -en el Proceso Contencioso-Administrativo- por excelencia es al administrado en este caso el contribuyente.

No obstante, creemos que lo afirmado anteriormente denota aún más la especial naturaleza del Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria, y que redundaría aún más en la tesis que urge una regulación especial sobre el tema, dado que no estamos ante un ente administrativo ordinario, sino ante un procedimiento en el cual nuestro ordenamiento legal, ha reconocido la intervención de un órgano acotador, con facultades resolutorias (SUNAT), y a un ente jerárquicamente superior (Tribunal Fiscal) para que revise en segunda instancia lo decidido por el primero; por tanto, una correcta regulación de este proceso, debiera guardar consonancia con las funciones y facultades que se ha conferido a cada uno de estos órganos.

B) Legitimidad para obrar pasiva.

Entendemos por ésta, a la referida a la posición habilitante que se le exige al demandado para que la pretensión procesal pueda plantearse válidamente contra él, correspondiéndole en consecuencia, tal legitimidad a las entidades administrativas.

La pretensión en el Proceso Contencioso-Administrativo –en materia tributaria- generalmente se dirige contra el Tribunal Fiscal cuando:

- Expida en última instancia administrativa el acto administrativo o la declaración administrativa impugnada.
- Su silencio u omisión es objeto del proceso

Al respecto, la Ley N° 27584 en este punto nos señala lo siguiente:

Artículo 13º.- Legitimidad para obrar pasiva.

La demanda contencioso administrativa se dirige contra:

1. La entidad administrativa que expidió en última instancia el acto o la declaración administrativa impugnada.
2. La entidad administrativa cuyo silencio, inercia u omisión es objeto del proceso.
3. La entidad administrativa cuyo acto u omisión produjo daños y su resarcimiento es discutido en el proceso.
4. La entidad administrativa y el particular que participaron en un procedimiento administrativo trilateral.
5. El particular titular de los derechos declarados por el acto cuya nulidad pretenda la entidad administrativa que lo expidió en el supuesto previsto en el segundo párrafo del Artículo 11º de la presente Ley.

que rige para los contribuyentes, pretendiéndose que el fisco sólo pudiese apelar en casos excepcionales (.) ESTE CRITERIO NO LOGRÓ CONSOLIDARSE en la práctica, siendo por el contrario excepcionales los supuestos en los cuales el fisco no apela una sentencia contraria a sus intereses dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación (...). (GARCÍA BELSUNCE, Horacio. "Tratado de Tributación", Tomo I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003. Página 330 y siguientes.)

6. La entidad administrativa que expidió el acto y la persona en cuyo favor se deriven derechos de la actuación impugnada en el supuesto previsto en el segundo párrafo del Artículo 11º de la presente Ley.

7. Las personas jurídicas bajo el régimen privado que presten servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado están incluidas en los supuestos previstos precedentemente, según corresponda.

En el presente caso, en torno al Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria, debemos señalar que existen dos emplazados:

- a) El Tribunal Fiscal, al ser el órgano que emitió el fallo.
- b) La Administración Tributaria, quien podría verse afectada por el fallo judicial, en cuyo caso adquiere la calidad de litisconsorte necesario.

Por ello, si la demanda es admitida a trámite procede se corra traslado de la misma y del auto admisorio a las contrapartes a fin de dar la oportunidad de conocer la pretensión del recurrente con los argumentos que la sustentan y ejercitar oportunamente el derecho de contradicción⁵⁵⁹.

Si hablamos de una contraparte necesariamente nos estamos refiriendo al demandado, quien en la relación jurídica procesal posee la denominada legitimidad para obrar pasiva, y quien además en un Proceso Contencioso-Administrativo será siempre la Administración pública (concreta y determinada) que dictó el acto objeto de impugnación o que es parte en el procedimiento⁵⁶⁰.

Por tanto, en caso no se corriera traslado de la demanda a la Administración Tributaria, se causaría un grave perjuicio a ésta, ya que no podría exponer las razones en su defensa, ni ofrecer los medios probatorios, puesto que no tiene conocimiento de los extremos de la demanda, lo cual desde ya atentaría contra el debido proceso y por tanto devendría en la nulidad de todo lo actuado⁵⁶¹.

De esta forma una vez hecho el emplazamiento, por el Tribunal Fiscal se apersonará el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas y por la SUNAT su Procurador Público Ad Hoc⁵⁶².

C) El Ministerio Público.

Su participación en el Proceso Contencioso-Administrativo puede darse:

⁵⁵⁹ Sobre el particular. Aldo Bacre señala que “no hay que confundir a la resolución de “traslado” con el “medio de comunicación”, acto procesal de notificación. Conviene entonces, aclarar que el Juez ordena el traslado de la demanda y lo que se notifica o comunica no es la demanda, sino la orden judicial para que el demandado comparezca ante el órgano jurisdiccional y conteste la demanda. Lo que sucede es que se anoticia de la misma por las copias que de ella se acompaña, junto con la demás documentación y la cédula que diligencia el oficial notificador. BACRE, Aldo, *Teoría General del Proceso*, Tomo II, 1996. Páginas 371-372.

⁵⁶⁰ “Con respecto a la legitimación pasiva, hay que partir de un principio básico, a saber, que el contenido de la relación jurídica sustancial deducida por el demandante en el Proceso Contencioso-Administrativo es siempre una pretensión frente a una resolución de la Administración Pública. Esto es evidente. Por consiguiente, la parte demandada será siempre una Administración pública concreta y determinada, que dictó el acto objeto de impugnación. La relación jurídica que se deduce en el proceso tiene por sujetos necesarios, de un lado al particular recurrente que se afirma titular del derecho o interés lesionados, de otro a la Administración que dictó el acto causante de la lesión, titular también de un interés concreto, el que persigue con el acto o disposición que es objeto de impugnación”. CORDON MORENO, Faustino, *La legitimación en el Proceso Contencioso-Administrativo*. Ediciones Universidad de Navarra S.A.

⁵⁶¹ “El derecho al debido proceso, es un derecho fundamental para todos los justiciables, por el cuál no sólo se les permite acceder al proceso haciendo uso de su derecho de acción, sino también para defender su derecho en controversia...” Casación N° 473-96/Junín, publicada en el Diario Oficial el Peruano con fecha 24-02-98, página 444.

⁵⁶² En fecha 28.SET.07 se publicó en el Diario Oficial El Peruano las Resoluciones Ministeriales N°s. 161-2007-JUS y 162-2007-JUS, donde se designa al Procurador Público Ad Hoc de la SUNAT y al Procurador Público Ad Hoc Adjunto, respectivamente, para que asuman la representación y defensa de los derechos e intereses del Estado Peruano, en los que sea parte la SUNAT. Sin embargo, con motivo de la dación de la Ley de Defensa Jurídica del Estado, en adelante se nombrará para la SUNAT un Procurador Público.

- Como parte en los casos en los que la ley así lo establezca (tutela de intereses difusos).
- Como dictaminador; actuación en ejercicio de una función estatal, requiriendo la ley una opinión por parte del Ministerio Público antes de la expedición de una sentencia.

Para el caso que nos ocupa el Ministerio Público actúa como dictaminador, habida cuenta que se erige como defensor de la legalidad y de los derechos ciudadanos conforme se desprende de su Ley Orgánica.

Al respecto, la Ley N° 27584 dispone lo siguiente:

Artículo 14º.- Intervención del Ministerio Público:

En el Proceso Contencioso-Administrativo el Ministerio Público interviene de la siguiente manera:

1. Como dictaminador, antes de la expedición de la resolución final y en casación. *En este caso vencido el plazo de 15 días para emitir dictamen, devolverá el expediente con o sin él, bajo responsabilidad funcional⁵⁶³.*
2. Como parte cuando se trate de intereses difusos, de conformidad con las leyes de la materia.

Cuando el Ministerio Público intervenga como dictaminador, el órgano jurisdiccional le notificará obligatoriamente con la resolución que pone fin a la instancia o con la que resuelve la casación, según sea el caso.

Es claro que el legislador, ha querido conservar la participación del Ministerio Público en este tipo de procesos, y de tal forma, se ha establecido una cláusula que obligue tanto al Fiscal Superior como al Supremo en su participación, en tanto se impugne una RTF, a efecto que remita el expediente con o sin el dictamen en un plazo de 15 días, favoreciendo con ello, que el litigio se desenvuelva con la mayor celeridad posible.

Sin embargo, no podemos dejar pasar por alto que el plazo impuesto, resultará en algunos casos tributarios -en donde se cuestionen reparos complejos- muy corto, pues no se podría pretender obtener del Fiscal una opinión con pleno conocimiento de causa y amparada en el derecho aplicable.

Imaginemos, un expediente administrativo de cuarenta cuerpos, siendo cada uno de mil folios, a ello, agréguese -por ejemplo- que el Fiscal no está familiarizado con temas tributarios, con el procedimiento de fiscalización tributaria y con las normas que al respecto inciden en la determinación de la obligación tributaria, la pregunta no puede ser otra que: ¿Podrá en 15 días evaluar la carpeta de trabajo del auditor, el reclamo, la Resolución de Intendencia que resolvió el reclamo, la apelación, la RTF, la demanda y la contestación? La realidad y calidad de los dictámenes, que se emitan en adelante, nos responderá dicha inquietud.

Si bien favorable la inclusión de un plazo para que el Ministerio Público emita un dictamen y no tenga retenido el expediente sin trámite alguno, limitando a las partes a no poder alegar argumentos ni presentar escritos a su favor, es el caso, que debió haberse estimado un plazo mínimo y uno máximo, atendiendo a la complejidad y especialización que el caso pudiera ameritar.

3.4. Etapa postulatoria en el Proceso Contencioso-Administrativo.

⁵⁶³ Conforme a la modificación introducida mediante el Decreto Legislativo N° 1067.

Requisitos de admisibilidad.

Según el Art. 20° de la Ley 27584 son requisitos “especiales” de admisibilidad de la demanda los siguientes:

- El documento que acredite el agotamiento de la vía administrativa salvo las excepciones contempladas en la misma Ley.
- En el supuesto contemplado en el 2° párrafo del Art. 11° de la mencionada Ley, que se refiere a la legitimidad para obrar activa en caso sea la entidad administrativa quien pretenda demandar la nulidad de la cosa decidida.

“(…) También tiene legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos, previa expedición de resolución motivada en la que se identifique el agravio que aquélla produce a la legalidad administrativa y al interés público, y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa”.

No obstante, conviene señalar los requisitos ordinarios de admisibilidad, los mismos que deben presentarse por escrito y contener:

“Artículo 424° del Código Procesal Civil.- Requisitos de la demanda.- La demanda se presenta por escrito y contendrá:

1. La designación del Juez ante quien se interpone;

(En el presente caso la designación corresponde a la Sala especializada en lo Contencioso-Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, habida cuenta que no debe olvidarse de la competencia establecida por la Ley N° 27584 y a que nos encontramos ante la impugnación de una RTF, generalmente).

2. El nombre, datos de identidad, dirección domiciliaria y domicilio procesal del demandante;

3. El nombre y dirección domiciliaria del representante o apoderado del demandante, si no puede comparecer o no comparece por sí mismo;

4. El nombre y dirección domiciliaria del demandado. Si se ignora esta última, se expresará esta circunstancia bajo juramento que se entenderá prestado con la presentación de la demanda;

(En este punto, se tiene que señalar la dirección domiciliaria de aquéllos entes con legitimidad para obrar pasiva o cuyo fallo pudiera afectar sus intereses, en nuestro caso el Tribunal Fiscal y la SUNAT, quienes como se señaló anteriormente saldrán a proceso mediante sus respectivos procuradores públicos).

5. El petitorio, que comprende la determinación clara y concreta de lo que se pide; (Aquí se consigna la pretensión que el demandante -en caso de ser amparada aquella- considere satisface su interés, como se ha visto generalmente será la de declaración de nulidad del acto administrativo).

6. Los hechos en que se funde el petitorio, expuestos enumeradamente en forma precisa, con orden y claridad;

7. La fundamentación jurídica del petitorio;
(Exposición sucinta de las alegaciones jurídicas que sustentan la pretensión).

8. El monto del petitorio, salvo que no pudiera establecerse;
(En el presente caso, siendo la pretensión generalmente una nulidad o ineficacia la misma no es estimable en términos monetarios).

9. La indicación de la vía procedimental que corresponde a la demanda;

Conforme a la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1067 en la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, en adelante se ha previsto que los procesos Contencioso-Administrativos, puedan tramitarse en dos vías, según se trate de un proceso urgente o en su caso del proceso especial.

El proceso urgente.

En el artículo 24° de la Ley, en donde antes encontrábamos al proceso sumarísimo, en su lugar ahora, vemos previsto al proceso urgente, al parecer la idea del legislador ha sido dotar de mayor celeridad a este tipo de procesos.

Al respecto, conviene anotar que en el caso del proceso abreviado, en el cual anteriormente se tramitaban los procesos Contencioso-Administrativos, se tiene que con la modificación introducida por la Ley N° 28531⁵⁶⁴ al artículo 25° de la Ley, se favoreció una suerte de juzgamiento anticipado, con lo cual la etapa de audiencias era superada y de este modo se reducían el número de actuaciones que las partes debían transitar a efecto de poder tener una sentencia que decida la litis. Ello, significó que ya no sea el proceso abreviado extraído del ordenamiento procesal civil, quien regulara el cauce de los procesos Contencioso-Administrativos.

Por su parte, a diferencia de lo ocurrido en el proceso especial, veíamos que en el artículo 24° aún se contaba con el proceso sumarísimo como la vía procedimental de determinadas pretensiones que exigían un trámite aún más célere, lo cual en la práctica no se daba; sin embargo, con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1067 todo hace ver que el objetivo está centrado a eliminar la realización de audiencias, lo cual se busca de dotar de un proceso sumamente célere, a la vez de dotar de autonomía al Proceso Contencioso-Administrativo, en lo que se refiere a sus vías procesales.

Artículo 24°.- Proceso Urgente

Se tramita como proceso urgente únicamente las siguientes pretensiones:

1. El cese de cualquier actuación material que no se sustente en acto administrativo.
2. El cumplimiento por la administración de una determinada actuación a que se encuentra obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme.
3. Las relativas a materia previsional en cuanto se refieran al contenido esencial del derecho a la pensión.

Para conceder la tutela urgente se requiere que del mérito de la demanda y sus recaudos, se advierta que concurrentemente existe:

- a) Interés tutelable cierto y manifiesto,

⁵⁶⁴ Ley que modifica los artículos 9° y 25° de la Ley N° 27584.

- b) Necesidad impostergable de tutela, y
- c) Que sea la única vía eficaz para la tutela del derecho invocado.

Si se hace una comparación con el anterior texto del artículo 24º de la Ley, veremos que en lo que se refiere a los incisos 1 y 2 prácticamente se habría mantenido dichas pretensiones. No obstante, se ha incluido, en el inciso 3 una pretensión referida al tema previsional del derecho a gozar de una pensión, lo cual como se aprecia, no tiene relación directa al tema que estudiamos, pero no por ello sin relevancia a efecto de tenerlo presente.

Lo más importante, a nuestro modo de ver, es que se han establecido presupuestos que necesariamente deben ser verificados por el Juez al momento que califique la admisión de la demanda, lo cual ya no deja al arbitrio del demandante, considerar que su pretensión implica la necesidad de urgencia de transitar por este tipo de proceso.

En ese sentido, el Proceso Contencioso-Administrativo en el Perú, desde ahora cuenta con una regulación propia en cuanto a sus vías procedimentales, y es que la generalidad de los casos se tramitarán en la vía del proceso especial y determinados casos puntuales lo harán en la vía del proceso urgente.

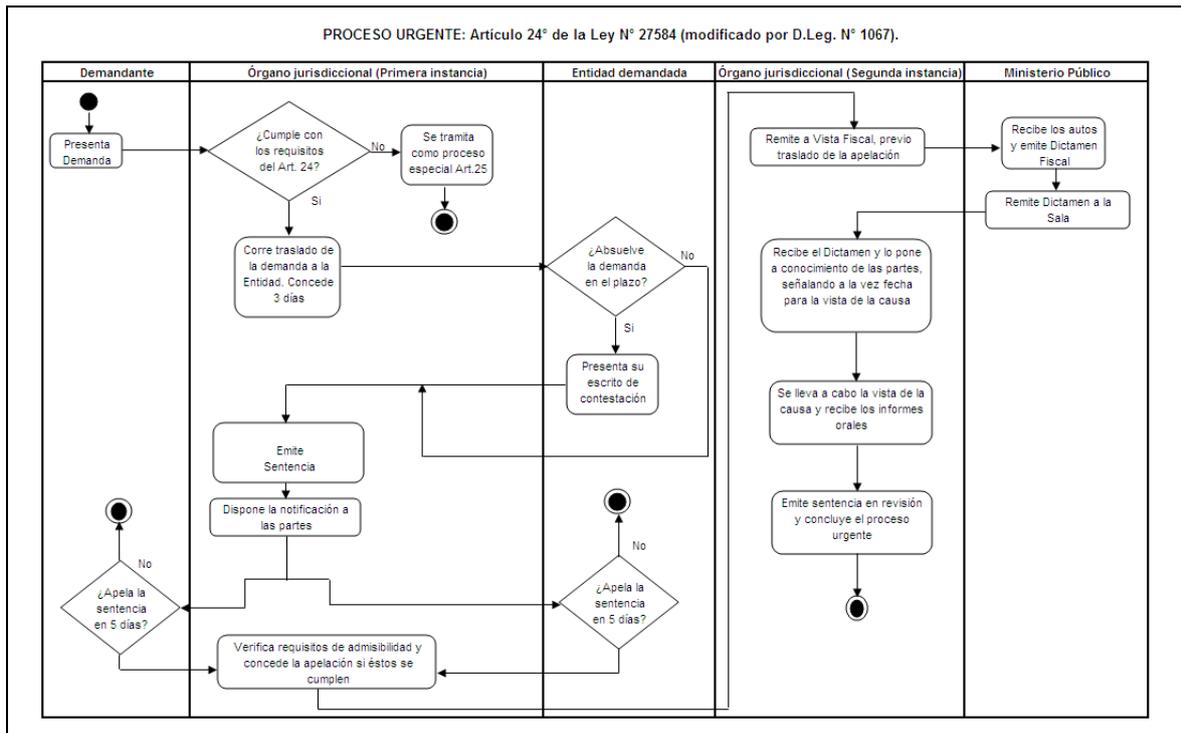
Asimismo, la norma ha establecido cuales son las reglas del proceso urgente:

24 A.- Reglas de Procedimiento.

Cualquiera de las pretensiones a que se refiere el presente artículo será tramitada, **bajo responsabilidad de quien lo pide**, como medida urgente, previo traslado a la otra parte por el plazo de tres días. Vencido el plazo, con o sin la absolución de la demanda, el Juez dictará en la sentencia la medida que corresponda a la pretensión invocada dentro del plazo de cinco días.

El plazo para apelar la sentencia es de cinco días, contados a partir de su notificación y se concede con efecto suspensivo.

Las demandas cuyas pretensiones no satisfagan los requisitos para la tutela urgente, se tramitarán conforme a las reglas del proceso especial.



Fuente: Elaboración propia.

El proceso especial.

En este tipo de proceso, es en donde generalmente discurrirá la discusión de la impugnación de una RTF y por tanto el más importante a tener en cuenta.

Conviene indicar que con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1067, se advierten modificaciones tales como, permitir la impugnación de la decisión del Juez (Sala Superior si se impugna una RTF) en tanto decida la actuación de una Audiencia de Pruebas o prescinda de ella. Recordemos que con el anterior texto del artículo 25° de la Ley, dicha decisión era inimpugnable, lo cual fue duramente criticado por algunos sectores, quienes señalaban que estando a que este tipo de proceso era de plena jurisdicción, no tenía porqué tener ningún tipo de restricción probatoria, máxime si debería dejarse a las partes la libertad de decidir cualquier medio de prueba que esté destinado a acreditar lo alegado en la demanda; pues bien, con motivo de la modificación que comentamos, el legislador ha considerado pertinente, no limitar el derecho a cuestionar lo decidido en primera instancia en lo referido a la realización de una Audiencia de Pruebas; sin embargo, tal apelación se concede sin efecto suspensivo y con la calidad de diferida.

De otro lado, en cuanto a los plazos se ha previsto explícitamente que éstos se empiezan a computar desde el día siguiente a su notificación, de igual forma, se ha establecido como obligación para el Ministerio Público, la devolución del expediente una vez transcurridos quince (15) días, desde que le fuera remitido para la emisión del dictamen correspondiente, por lo que tendrá dicho plazo para emitir el dictamen.

Asimismo, se ha incorporado el plazo de tres (3) días para solicitar el informe oral, contados a partir de la notificación de la resolución que dispone que el expediente se encuentra en estado de expedir sentencia. Dicha inclusión, recoge lo que en la práctica se ha venido dando, y es que a fin de favorecer la oportunidad de exponer a las partes a través de sus abogados, lo que más estimen pertinente, favoreciendo la

oralidad de las causas. Las Salas Especializadas en lo Contencioso-Administrativo de Lima han venido concediendo la oportunidad de que los abogados informen oralmente en primera instancia, ello además ayuda a absolver alguna inquietud que los magistrados pudieran tener sobre lo actuado en el procedimiento contencioso-tributario.

Finalmente, se ha previsto el cómputo del plazo que tiene el Juez o Sala en nuestro caso, para emitir sentencia (15 días contados desde la vista de la causa y de no haberse solicitado informe oral ante el plazo corre desde la notificación a las partes del dictamen fiscal o de la devolución del expediente por el Ministerio Público); sin embargo, las Salas Especializadas en lo Contencioso-Administrativo soportan una carga procesal que esperamos no origine que el plazo previsto se torne inaplicable e ideal, como hemos venido sosteniendo lo más recomendable sería la creación de una sub-especialidad en materia tributaria, con la finalidad que las causas que lleguen a la vía judicial sean resueltas en forma oportuna.

A continuación, se glosan las normas que regulan el proceso especial y sus plazos:

Artículo 25.- Procedimiento especial⁵⁶⁵

Se tramitan conforme al presente procedimiento las pretensiones no previstas en el artículo 24º de la presente Ley, con sujeción a las disposiciones siguientes:

25.1 Reglas del procedimiento Especial

En esta vía no procede reconvenición.

Transcurrido el plazo para contestar la demanda, el Juez expedirá resolución declarando la existencia de una relación jurídica procesal válida; o la nulidad y la consiguiente conclusión del proceso por invalidez insubsanable de la relación, precisando sus defectos; o, si fuere el caso, la concesión de un plazo, si los defectos de la relación fuesen subsanables.

Subsanados los defectos, el Juez declarará saneado el proceso por existir una relación jurídica procesal válida. En caso contrario, lo declarará nulo y consiguientemente concluido.

Cuando se hayan interpuesto excepciones o defensas previas, la declaración referida se hará en la resolución que las resuelva.

Si el proceso es declarado saneado, el Auto de Saneamiento deberá contener, además, la fijación de Puntos Controvertidos y la declaración de admisión o rechazo, según sea el caso, de los medios probatorios ofrecidos.

Sólo cuando la actuación de los medios probatorios ofrecidos lo requiera, el Juez señalará día y hora para la realización de una audiencia de pruebas. La

⁵⁶⁵ La regulación del procedimiento especial, en esencia es muy similar a la demanda contencioso-administrativa que se dirige contra el fisco nacional en Argentina. Sobre el particular, José M. MARTIN y Guillermo RODRÍGUEZ USÉ exponen: "(...) El art.83 señala que le incumbe al contribuyente demostrar en qué medida el impuesto pagado es excesivo con relación al gravamen que según la ley le correspondía pagar. Tal hecho no es más que una consecuencia de que el onus probandi recae en quien invoca el hecho que sustenta la pretensión procesal (.) Presentada la demanda, el juez requerirá los antecedentes a la Dirección mediante oficio, que deberá ser contestado y cumplido en el plazo de quince días (.) Una vez agregadas las actuaciones administrativas al expediente judicial, se dará vista al procurador fiscal de la Nación para que se expida acerca de la procedencia de la instancia y la competencia del juzgado (art. 84). El control de la competencia que efectúa aquél es un acto procesal cuya omisión puede determinar la nulidad de lo actuado. Admitido el curso de la demanda, se correrá traslado al procurador fiscal de la Nación o al representante designado por la autoridad administrativa, para que la conteste en el término de treinta días y oponga todas las defensas y excepciones que tenga". (MARTÍN José M, RODRIGUEZ USÉ, Guillermo, Derecho Tributario General., Editorial Lexis Nexis, III Edición, Buenos Aires-2006, Páginas 192 - 193).

decisión por la que se ordena la realización de esta audiencia o se prescinde de ella es **impugnable y la apelación será concedida sin efecto suspensivo y con la calidad de diferida.**

Luego de expedido el Auto de Saneamiento o de realizada la audiencia de pruebas, según sea el caso, el expediente será remitido al Fiscal para que éste emita dictamen. **Con o sin dictamen fiscal, el expediente será devuelto al Juzgado**, el mismo que se encargará de notificar la devolución del expediente **y en su caso el dictamen fiscal a las partes.**

Antes de dictar sentencia, las partes podrán solicitar al Juez la realización de informe oral, el que será concedido por el sólo mérito de la solicitud oportuna.

25.2 Plazos

Los plazos previstos en esta ley se computan desde el día siguiente de recibida la notificación.

Los plazos aplicables son:

- a) Tres días para interponer tacha u oposiciones a los medios probatorios, contados desde la notificación de la resolución que los tiene por ofrecidos;
- b) Cinco días para interponer excepciones o defensas, contados desde la notificación de la demanda;
- c) Diez días para contestar la demanda, contados desde la notificación de la resolución que la admite a trámite;
- d) Quince días para emitir el dictamen fiscal **o devolver el expediente al órgano jurisdiccional, contados desde su recepción;**
- e) Tres días para solicitar informe oral, **contados desde la notificación de la resolución que dispone que el expediente se encuentra en el estado de dictar sentencia;**
- f) Quince días para emitir sentencia, contados desde **la vista de la causa. De no haberse solicitado informe oral ante el Juez de la causa, el plazo se computará desde la notificación a las partes del dictamen fiscal o de la devolución del expediente por el Ministerio Público.**
- g) Cinco días para apelar la sentencia, contados desde su notificación.

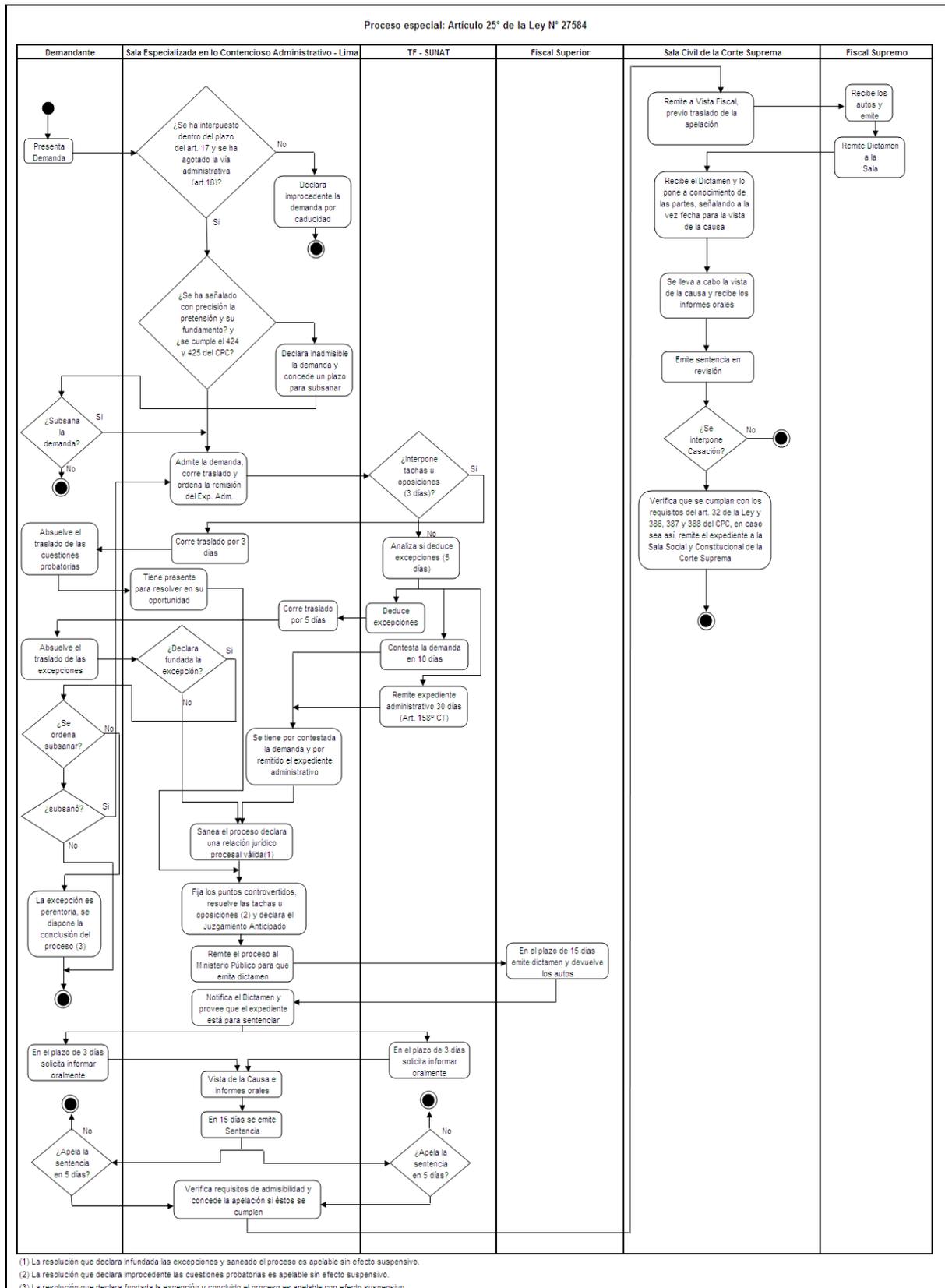
En efecto, este proceso en tanto los actores cumplieran con los plazos que se han regulado, motivarían que sea sumamente célere y efectivo en la solución de la controversia llevada a instancia judicial; sin embargo, la carga procesal que afrontan tanto las Salas Especializadas en lo Contencioso Administrativo, lo cual incluso originó la creación de nuevas Salas a tal efecto, motiva que los plazos no sean cumplidos conforme se ha previsto en la norma procesal.

De ahí que ante la necesidad de la implementación del Acuerdo de Promoción Comercial Perú- Estados Unidos se ha pretendido con las modificaciones e inclusiones de plazos, dejar sentadas reglas que permitan una mejora de la Administración de Justicia en materia contencioso-administrativa.

Al respecto, valga también resaltar la disposición del Poder Judicial en analizar las mejores alternativas para lograr una reforma en el tema Contencioso-Administrativo, pues como se advierte de la parte considerativa del Decreto Legislativo N° 1067, el Poder Judicial mediante Resolución Administrativa de Presidencia N° 031-2008-P-PJ designó los representantes en los grupos de trabajo, que para tal efecto se había propuesto.

Con lo cual, se espera que estando a que es el propio Poder Judicial quien ha planteado los plazos a efecto de imprimir coerción en la atención de las causas, en adelante, podamos apreciar los efectos de tal compromiso; motivo por el cual, las modificaciones que se introducen al proceso, parecieran que buscan que el control judicial de la Administración Pública se efectúe en forma oportuna y eficaz, lo que desde ya por el bien del país y la credibilidad de sus Instituciones, esperamos así sea.

A continuación, se grafica el proceso especial hasta la conclusión de la segunda instancia, habida cuenta que el recurso de Casación no es una instancia adicional, sino un recurso excepcional, que no conviene ordinarizar como una vía a transitar:



10. Los medios probatorios;

Conforme al artículo 27° de la Ley N° 27584, modificado por el Decreto Legislativo N° 1067- la actividad probatoria, tal como se ha concebido el Proceso Contencioso-

Administrativo en el tenor de la primera ley, se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo.

Al respecto, se ha modificado la prohibición de incorporar al proceso la probanza de hechos nuevos, pues actualmente se ha previsto que en tanto se produzcan nuevos hechos o en caso que se trate de hechos conocidos con posterioridad al inicio del proceso se podrán acompañar los respectivos medios probatorios.

Sobre el particular, conviene resaltar que en tanto el requisito para que se incorpore la probanza de hechos, es que éstos se produzcan posteriormente, debemos indicar que para el caso tributario estando a que la obligación tributaria se refiere a la realización de un hecho generador en un determinado período o ejercicio, difícilmente podría incluirse algún hecho nuevo a la discusión que se ha llevado a cabo en la vía administrativa, toda vez que el hecho generador de la obligación tributaria se dio en un momento determinado y por lo mismo, sería extraño que un hecho nuevo posterior influya decisivamente en su realización. De igual forma, para el caso de la acreditación de gastos o créditos, todo se remonta a las fechas en las que se produjeron tales, y por lo mismo, sigue igual suerte que lo señalado respecto de la verificación del hecho generador. No obstante, dada la variedad de posibilidades en el tema tributario, correspondería analizar cada caso en concreto.

En todo caso, recordemos que la determinación de la obligación generalmente se va a referir a eventos y hechos que se han dado en el pasado, razón por la cual, difícilmente se presentaría un hecho nuevo -posterior al procedimiento contencioso tributario- susceptible de ser incorporado.

Con relación al segundo supuesto, esto es que el hecho sea conocido posteriormente al inicio del proceso, creemos de igual manera que no podría darse en el caso tributario; pues como vemos la discusión en instancia administrativa denota precisamente algún extremo en el cual el contribuyente y la Administración Tributaria no coinciden en su apreciación, lo que motiva que el procedimiento derive al Tribunal Fiscal, motivo por el que el contribuyente precisamente para poder reclamar y apelar, sustenta hechos que son de su entero dominio.

A continuación, se glosan las normas referidas a los medios probatorios que se pueden actuar y su oportunidad.

Artículo 27.- Actividad probatoria

En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, **salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos podrá acompañarse los respectivos medios probatorios.**

En el caso de acumularse la pretensión indemnizatoria, podrán alegarse todos los hechos que le sirvan de sustento, ofreciendo los medios probatorios pertinentes.

Artículo 28.- Oportunidad

Los medios probatorios **deberán** ser ofrecidos por las partes en los actos postulatorios, **acompañándose** todos los documentos y pliegos interrogatorios.

Se admitirán excepcionalmente medios probatorios extemporáneos, cuando estén referidos a hechos ocurridos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso, vinculados directamente a las pretensiones postuladas.

De presentarse medios probatorios extemporáneos, el Juez correrá traslado a la parte contraria por el plazo de tres días.

Si a consecuencia de la referida incorporación es necesaria la citación a audiencia para la actuación de un medio probatorio, el Juez dispondrá su realización.

Si el particular que es parte del proceso no tuviera en su poder algún medio probatorio y éste se encuentre en poder de alguna entidad administrativa, deberá indicar dicha circunstancia en su escrito de demanda o de contestación, precisando el contenido del documento y **la entidad** donde se encuentra con la finalidad de que el órgano jurisdiccional pueda disponer todas las medidas necesarias destinadas a la incorporación de dicho documento al proceso.

Ahora bien, anteriormente se había previsto la carga de la prueba a la Administración en el caso de las sanciones; no obstante, con la modificación del Decreto Legislativo N° 1067 no sólo se ha considerado a las sanciones, sino también a las medidas correctivas, las cuales si bien no son sanciones implican restricciones al administrado, razón por la que se ha visto conveniente que sea la entidad quien está en mejor condición de probar la sanción o la medida correctiva.

Artículo 30.- Carga de la prueba

Salvo disposición legal diferente, la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que sustentan su pretensión.

Sin embargo, **si la actuación administrativa impugnada establece una sanción** o medidas correctivas, o cuando por razón de su función o especialidad la entidad administrativa está en mejores condiciones de acreditar los hechos, la carga de probar corresponde a ésta.

11. La firma del demandante o de su representante o de su apoderado, y la del abogado (...) El Secretario respectivo certificará la huella digital del demandante analfabeto.

Artículo 425° del Código Procesal Civil.- Anexos de la demanda.- A la demanda debe acompañarse:

1. Copia legible del documento de identidad del demandante y, en su caso, del representante;
2. El documento que contiene el poder para iniciar el proceso, cuando se actúe por apoderado;
3. La prueba que acredite la representación legal del demandante, si se trata de personas jurídicas o naturales que no pueden comparecer por sí mismas;
4. La prueba de la calidad de heredero, cónyuge, curador de bienes, administrador de bienes comunes, albacea o del título con que actúe el demandante, salvo que tal calidad sea materia del conflicto de intereses y en el caso del procurador oficioso;

5. Todos los medios probatorios destinados a sustentar su petitorio, indicando con precisión los datos y lo demás que sea necesario para su actuación. A este efecto acompañará por separado pliego cerrado de posiciones, de interrogatorios para cada uno de los testigos y pliego abierto especificando los puntos sobre los que versará el dictamen pericial, de ser el caso;

(Conviene señalar que necesariamente los medios probatorios deben ser consignados como anexos de la demanda, de allí la importancia de esta parte de la demanda, cuestión que en algunas oportunidades los letrados simplemente obvian).

6. Los documentos probatorios que tuviese en su poder el demandante. Si no se dispusiera de alguno de éstos, se describirá su contenido, indicándose con precisión el lugar en que se encuentran y solicitándose las medidas pertinentes para su incorporación al proceso;

(En este extremo, conviene señalar que si la actividad probatoria se encuentra restringida al expediente administrativo, el demandante debe señalar al órgano jurisdiccional la ubicación del tal expediente; sin perjuicio de lo normado en el Artículo 22° de la Ley N° 27584 que al respecto señala que: "... (El Colegiado) ordenará a la entidad administrativa que remita el expediente relacionado con la actuación impugnada".

Requisitos de procedibilidad

Podemos mencionar los siguientes supuestos:

- Que la demanda contenciosa administrativa sea interpuesta contra una actuación u omisión administrativa impugnada mediante el Proceso Contencioso-Administrativo (Artículo 4° de la Ley 27584): actos administrativos, silencio administrativo, actuación material que no se sustenta en acto administrativo, actuación material de ejecución y las actuaciones de la administración pública.
En el caso de la pretensión indemnizatoria deberá ser planteada en la oportunidad que se inste la pretensión de impugnación de la RTF, en forma acumulativa.
- Que se haya producido el agotamiento de la vía administrativa en que resulta inexigible dicho requisito.
En este extremo, en lo que respecta al agotamiento de la vía administrativa sólo queda agregar que el fallo recurrible en instancia judicial debe agotar el tema de fondo de la controversia y en su caso una posición definitiva sobre algún aspecto.
- Que la demanda contenciosa administrativa se interponga dentro de los plazos (de caducidad) previstos legalmente para ello, vale decir dentro de los 3 (tres) meses de notificada la actuación impugnada, pues caso contrario, habría operado la caducidad.

Al respecto, sobre la caducidad podríamos señalar que en este caso la entidad emplazada, debería denunciar la caducidad vía una excepción.

El término excepción proviene del latín *exceptio*, “sacar aparte”, que en España se reemplazó por “defensión” y “defender”. Significa “desviar el golpe”, “golpear o herir”.⁵⁶⁶

Ahora bien, como antes lo hemos señalado, el numeral 11 del artículo 446° del Código Procesal Civil, permite que el demandado pueda plantear la Excepción de Caducidad.

Sobre la Excepción de Caducidad, la doctrina sostiene que: “La caducidad es una decadencia a un poder o potestad definitiva, importando la pérdida de la posibilidad de ejercicio del derecho, esto es, que el poder jurídico se ha perdido de modo total y absoluto”.⁵⁶⁷

De otro lado, la siguiente jurisprudencia nos ilustra en qué consiste la Excepción de Caducidad: “El inciso décimo primero del artículo cuatrocientos cuarenta y seis de la norma procesal, reconoce la excepción de caducidad como un medio de extinción de la pretensión procesal, al no haberse propuesto la pretensión procesal dentro del plazo señalado por Ley”. (Casación N° 765-96 / Piura, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 03.05.1998, página 867)⁵⁶⁸

En consecuencia, conforme a lo antes expuesto, fluye que la Excepción de Caducidad, importa la pérdida de la posibilidad de ejercicio del derecho de defensa, vale decir, que la citada defensa se constituye en un medio de extinción de la pretensión procesal, habida cuenta que la pretensión procesal no se interpuso dentro del plazo fijado por Ley.

Pues bien, un aspecto importante a tener en cuenta es que la demanda contencioso administrativa debe versar sobre los hechos que se ha discutido en la etapa contencioso tributaria, vale decir, que en la etapa judicial, no se puede sino reforzar los argumentos y pruebas que ya se hubieran presentado (recordemos la limitación del Artículo 27° de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo), pues alegar lo contrario significaría dejar de lado el procedimiento técnico establecido en función a una obligación de derecho público, en el que se han previsto plazos y en donde se han dado las garantías para que el contribuyente ofrezca y produzca prueba. Al respecto el Tribunal Constitucional ha señalado en diversa jurisprudencia que el procedimiento contencioso-tributario (reclamación y apelación) garantiza el acceso del contribuyente a un debido proceso, con las garantías del caso.

De otro lado, con la dación del Decreto Legislativo N° 1067 se ha incorporado como pretensión a la indemnización por daños y perjuicios y se han establecido requisitos sobre la acumulación de las pretensiones, conforme a lo regulado en los artículos 5°, 6°, 6°-A y 6°-B, conforme se aprecia a continuación:

“Artículo 5.- Pretensiones

En el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente:

(...)

5. La indemnización por el daño causado con alguna actuación impugnada, conforme al artículo 238° de la Ley N° 27444, siempre y

⁵⁶⁶ SAGÁSTEGUI URTEAGA, PEDRO, “*Exégesis y Sistemática del Código Procesal Civil*”, Volumen II, Editora Jurídica Grijley, 2004. Página 446.

⁵⁶⁷ Idem.

⁵⁶⁸ HINOSTROZA MINGUEZ ALBERTO, “*Comentarios al Código Procesal Civil*”, Gaceta Jurídica S.A., Primera Edición – Reimpresión Actualizada – Febrero 2004. Página 870.

cuando se plantee acumulativamente a alguna de las pretensiones anteriores.

Artículo 6°.- Acumulación de pretensiones.

Las pretensiones mencionadas en el artículo 5°, pueden acumularse, sea de manera originaria o sucesiva, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la presente Ley.

Artículo 6°-A.- Requisitos de la Acumulación de pretensiones.

La acumulación de pretensiones procede siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Sean de competencia del mismo órgano jurisdiccional;
2. No sean contrarias entre sí, salvo que sean propuestas en forma subordinada o alternativa;
3. Sean tramitables en una misma vía procedimental; y,
4. Exista conexidad entre ellas, por referirse a la misma actuación impugnada o se sustenten en los mismos hechos, o tengan elementos comunes en la causa de pedir.

Artículo 6°-B. - Caso especial de acumulación de pretensiones sucesivas.

En los casos previstos en el artículo 16° es posible que el demandante incorpore al proceso otra pretensión referida a una nueva actuación administrativa, siempre que se cumplan con los requisitos previstos en el artículo 6°-A de esta ley. El pedido de acumulación puede presentarse hasta antes de la expedición de la sentencia en primer grado, el que se resolverá previo traslado a la otra parte, conforme al trámite previsto en el artículo 16.

Si a consecuencia de la referida incorporación es necesaria la citación a audiencia para la actuación de un medio probatorio, el Juez dispondrá su realización.

El Juez oficiará a la entidad demandada para que remita el expediente administrativo o los actuados referidos a la actuación administrativa incorporada o, en su defecto, la entidad podrá remitir copias certificadas de los mismos.

Auto Admisorio de la demanda.

En puridad constituye el primer filtro que efectúa el órgano jurisdiccional sobre la demanda que le ha sido presentada. Para el Contencioso-Administrativo el artículo 23° de la Ley, señalaba que la admisión de la demanda no impedía la ejecución del acto administrativo, sin perjuicio de lo establecido sobre medidas cautelares.

Al respecto, el nuevo tenor del artículo 23° de la Ley –a mérito de la modificación del Decreto Legislativo N° 1067- no sólo regula lo referido a la ejecución, sino también a la vigencia la cual se mantiene aún cuando se haya presentado y admitido la demanda. Sin embargo, se han considerado como excepciones a dicha regla el caso de una medida

cautelar que suspenda los efectos del acto administrativo y el supuesto en que alguna Ley disponga lo contrario.

En el primer supuesto, el referido a que una medida cautelar suspenda los efectos de una RTF -para nuestro caso- refleja la posición que las Salas Especializadas de la Corte Superior de Justicia de Lima han venido manteniendo, en aquellos casos excepcionales en los que concedían medidas cautelares, y es que mediante dichas providencias no dejaban sin efecto el acto o adelantaban su nulidad al respecto, sino que suspendían los efectos de aquél. Recordemos que conforme al artículo 54° del TUO del Código Tributario, ninguna otra autoridad, organismo, ni institución, distintos al Tribunal Fiscal y la SUNAT (para nuestro caso), podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad.

En el segundo supuesto, se ha previsto el caso en que alguna Ley haya previsto expresamente la suspensión de la vigencia o los efectos del acto administrativo, de este modo está norma guarda coherencia, por ejemplo con lo señalado en el numeral 23.3 del artículo 23° de la Ley N° 26979- Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva⁵⁶⁹

“(...) 23.3 La sola presentación de la demanda de revisión judicial suspenderá automáticamente la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva hasta la emisión del correspondiente pronunciamiento de la Corte Superior, siendo de aplicación lo previsto en el artículo 16°, numeral 16.5 de la presente Ley (el numeral 16.5 establece que suspendido el Procedimiento, se procederá al levantamiento de las medidas cautelares que se hubieran trabado)”.

Conviene acotar que como lo ha establecido la Sala Civil Transitoria y la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema en las sentencias emitidas en grado de Apelación en los Expedientes N°s. 466-2004 y 1246-2005, respectivamente, estando a que en el caso de las medidas cautelares dictadas por la SUNAT se refieren a obligaciones tributarias del gobierno central y a que dicha cobranza no se encuentra regulada por la Ley N° 26979, las demandas de revisión judicial al amparo del artículo 23° de dicha Ley, devienen en improcedentes de conformidad a lo normado en el inciso 6 del artículo 427° del Código Procesal Civil, en tanto los procedimientos de las obligaciones tributarias contraídas con el gobierno central se encuentran expresamente regulados en el TUO del Código Tributario.

De otro lado, retomando la admisión de la demanda, es del caso indicar que en dicha oportunidad la Sala Especializada en lo Contencioso-Administrativo de Lima, si considera pertinente la admisión, además de señalar cuál es la pretensión que admite a trámite, señala la vía que estime pertinente para tal, y además concede un plazo para que la entidad emplazada absuelva el traslado de la demanda. Finalmente, el Colegiado concede el plazo de ley para la remisión del expediente administrativo (en el caso tributario es de 30 días hábiles conforme al artículo 158° del TUO del Código Tributario).

Contestación y defensas formales.

La contestación a la demanda es el acto por excelencia que denota el derecho de defensa del cual está premunida toda persona, de este modo al contestar la demanda deben tenerse presente los siguientes requisitos:

1. Observar los requisitos previstos para la demanda, en lo que corresponda;

⁵⁶⁹ Ley que regula el procedimiento de cobranza de las obligaciones no tributarias y de obligaciones tributarias de los gobiernos locales.

2. Pronunciarse respecto de cada uno de los hechos expuestos en la demanda. El silencio, la respuesta evasiva o la negativa genérica pueden ser apreciados por el Juez como reconocimiento de verdad de los hechos alegados;
3. Reconocer o negar categóricamente la autenticidad de los documentos que se atribuyen, o aceptar o negar, de igual manera, la recepción de documentos que se alega le fueron enviados. El silencio puede ser apreciado por el Juez como reconocimiento o aceptación de recepción de los documentos.
4. Exponer los hechos en que funda su defensa en forma precisa, ordenada y clara;
5. Ofrecer los medios probatorios; y,
6. Incluir su firma o la de su representante o de su apoderado, y la del Abogado.

Sobre el particular, si bien son importantes los requisitos antes señalados, este proceso resulta tan especial que aún en el caso que el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas o el Procurador Público de la SUNAT no se apersonaran a proceso (cuando se impugne una RTF), ello en modo alguno significaría la presunción legal relativa sobre los hechos expuestos en la demanda, en tanto se remita el expediente administrativo a la Sala, toda vez que el órgano jurisdiccional tendrá presente que existe un acto plenamente válido (RTF) y cuyos efectos se vienen produciendo. Por lo mismo, la Sala evaluará lo actuado en la vía administrativa, pues aún cuando no existiera contestación y sólo se cuente con la demanda y el expediente administrativo, bien puede declararse infundada la demanda, si lo actuado en el procedimiento de fiscalización se ajusta a ley.

De otro lado, no debe perderse de vista que la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, ha previsto que antes de la contestación de la demanda se puedan presentar cuestiones probatorias tales como tachas u oposiciones, en el plazo de tres (3) días de notificada la demanda. Al respecto, es muy importante tener presente que la tacha procede contra los testigos⁵⁷⁰ y documentos⁵⁷¹, mientras que la oposición se dirige contra una declaración de parte, exhibición, pericia o inspección judicial.

Del mismo modo, se pueden presentar, excepciones o defensas, dentro de los cinco (5) días de notificada la demanda; de este modo de las excepciones que se establecen en el artículo 446° del Código Procesal Civil, las que se puede proponer son las siguientes:

1. Incompetencia.

La cual se denunciará en caso se impugne una RTF y la demanda se haya presentado ante un Juez o ante una Sala Superior que no sea la Especializada en lo contencioso-administrativa de la Corte Superior de Justicia de Lima.

En el supuesto de demandar la nulidad de una Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta, de igual modo los jueces competentes son los de la Corte Superior de Justicia de Lima.

⁵⁷⁰ Conforme al artículo 229° del Código Procesal Civil se establecen las prohibiciones a quienes no pueden declarar como testigos:

1. El absolutamente incapaz, salvo lo dispuesto en el artículo 222°;
2. El que ha sido condenado por algún delito que a criterio del Juez afecte su idoneidad;
3. El pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o tercero de afinidad, el cónyuge o concubino, salvo en asuntos de derecho de familia o que lo proponga la parte contraria;
4. El que tenga interés, directo o indirecto, en el resultado del proceso; y
5. El juez y el auxiliar de justicia, en el proceso que conocen.

⁵⁷¹ La tacha contra los documentos busca denunciar su falsedad o nulidad, pero que éstas no sean objeto de discusión o probanza en el proceso, con lo cual lo que en puridad se pretende es denunciar alguna falta de formalidad que la Ley ha establecido como requisito sine qua non para que el documento sea válido, o en su caso, hacer notar que el documento presentado no coincide con la matriz o documento original que le sirve de sustento. Al respecto, el artículo 242° del Código Procesal Civil (CPC) establece que si se declara fundada la tacha de un documento por haberse probado su falsedad, no tendrá eficacia probatoria. Por su parte el artículo 243° del CPC establece que cuando en un documento resulte manifiesta la ausencia de una formalidad esencial que la ley prescribe bajo sanción de nulidad, aquél carece de eficacia probatoria. Esta declaración de ineficacia podrá ser de oficio o como consecuencia de una tacha fundada. Finalmente, el artículo 244° del CPC, prevé que la copia de un documento público declarado o comprobadamente falso o inexistente, no tiene eficacia probatoria. La misma regla se aplica a las copias certificadas de expedientes falsos e inexistentes.

2. Incapacidad del demandante o de su representante.
Esta excepción pretende denunciar la falta de personalidad del demandante, y que bien podría darse en el supuesto cuando se advierte la evidente ausencia de capacidad para comparecer en el proceso; lo cual algunos consideran que en puridad es la denuncia de la falta de la legitimatio ad procesum.
3. Representación defectuosa o insuficiente del demandante o del demandado.
Esta defensa formal, busca atacar el poder con el que el demandante acciona, lo que comúnmente suele ocurrir es que el demandante si bien cuente con poder, no acredita que cuenta con las facultades para poder demandar por su representado.
4. Oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda.
Lo que se pretende es que en aras de que el ejercicio del derecho de defensa a través de la contradicción no sea limitado, el demandado -en este caso la entidad- conozca en forma clara y precisa la pretensión y los argumentos que sustenta el pedido del demandante; ello a la vez guarda trascendencia al momento de fijar los puntos controvertidos, pues sobre lo que solicite en forma clara el demandante es que discurrirá la discusión en el proceso.
5. Falta de agotamiento de la vía administrativa.
Esta defensa se formula en tanto aún no se haya transitado por todas las instancias que a tal efecto ha previsto el TUO del Código Tributario y la LPAG, en el caso de los procedimientos no contenciosos no vinculados a la determinación de la deuda tributaria.
6. Falta de legitimidad para obrar del demandante o del demandado.
Esta defensa está dirigida a denunciar, como clásicamente se conoce, la ausencia de identidad entre las partes que conforman la relación jurídica sustantiva de las que se pretende formar en el proceso, vale decir de la relación jurídico procesal.
7. Litispendencia, Cosa Juzgada y Desistimiento de la pretensión.
Las referidas defensas requieren conforme al artículo 453° del Código Procesal Civil, para declararse fundadas, que se inicie un proceso idéntico a otro, y que:
 1. Se encuentre en curso el primero (Litispendencia);
Es el caso que el demandante haya impugnado en dos oportunidades los mismos extremos de una RTF.
 2. Resuelto y con sentencia o laude firme (Cosa Juzgada);
En el supuesto que el Poder Judicial ya se hubiera pronunciado sobre la discusión que se pretende nuevamente someter a su conocimiento.
 3. En que el demandante se desistió de la pretensión (Desistimiento de la pretensión);

A tal efecto, bien podría proponerse esta excepción en tanto el contribuyente se hubiera desistido de su recurso en virtud del artículo 130° del TUO del Código Tributario:

“Artículo 130°.- DESISTIMIENTO

El deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento.

*El desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e **implica el***

desistimiento de la pretensión.

El desistimiento de una reclamación interpuesta contra una resolución ficta denegatoria de devolución o de una apelación interpuesta contra dicha resolución ficta, tiene como efecto que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la devolución o la reclamación que el deudor tributario consideró denegada.

El escrito de desistimiento deberá presentarse con firma legalizada del contribuyente o representante legal. La legalización podrá efectuarse ante notario o fedatario de la Administración Tributaria.

Es potestativo del órgano encargado de resolver aceptar el desistimiento.

En lo no contemplado expresamente en el presente Artículo, se aplicará la Ley del Procedimiento Administrativo General.”

8. Caducidad.

Como se señaló anteriormente un supuesto para que se declare la improcedencia de la demanda, es que ésta se presente fuera del plazo previsto en el artículo 157° del TUO del Código Tributario, el cual prevé que la demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la Sala Contencioso Administrativa, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.

De igual forma, resulta tener presente lo normado en el artículo 17° de la Ley, que establece los plazos que se deben observar en los supuestos que la Ley faculte a las entidades administrativas a demandar, o cuando se trate de silencio administrativo negativo, inercia o cualquier otra omisión, de igual forma, cuando lo que se recurra sea el silencio administrativo positivo, o cuando se pretenda impugnar actuaciones materiales que no se sustenten en actos administrativos.

Formas especiales de conclusión del proceso.

Con motivo de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1067 se han incorporado formas especiales de conclusión del proceso, en los artículos 38°-A y 38°-B; siendo de aplicación al caso tributario, únicamente el supuesto previsto en el artículo 38°-A referido a la conclusión anticipada del proceso, en tanto la entidad podría reconocer mediante acto expreso, en vía administrativa, la pretensión del demandante, claro está en vista que el propio Tribunal Fiscal detectara algún supuesto manifiesto que vicia insubsanablemente el acto que emitió y cuya declaración de nulidad de oficio no haya iniciado.

Sin embargo, respecto a la transacción o conciliación es el caso indicar que el hecho de renunciar a un importe de la deuda tributaria, implica prácticamente una condonación lo cual de conformidad a lo previsto en el artículo 41° del TUO del Código Tributario, sólo podrá llevarse a cabo mediante norma expresa con rango de Ley, lo cual además debe analizarse acorde al principio de igualdad y de no discriminación, motivo por el que se ve poco viable dicha forma de conclusión del proceso, en materia tributaria.

Para mayor referencia se glosan las normas incorporadas:

Artículo 38°- A.- Conclusión anticipada del proceso

Si la entidad demandada reconoce en vía administrativa la pretensión del demandante, el Juez apreciará tal pronunciamiento y, previo traslado a la parte contraria, con su absolución o sin ésta, dictará sentencia, salvo que el reconocimiento no se refiera a todas las pretensiones planteadas.

Artículo 38°- B.- Transacción o conciliación

En cualquier momento del proceso, las partes podrán transigir o conciliar sobre pretensiones que contengan derechos disponibles. Si el acuerdo

homologado o aprobado es total, producirá la conclusión del proceso. De ser parcial, el proceso continuará sobre los aspectos no comprendidos. Para proponer o acceder a la fórmula de composición, la entidad deberá analizar objetivamente la expectativa de éxito de su posición jurídica en el proceso.”

3.5. Actividad probatoria en el Proceso Contencioso-Administrativo. El expediente administrativo.

En principio, si bien no con la amplitud de la actividad probatoria que se conoce en el proceso civil, es el caso que en el Proceso Contencioso-Administrativo, luego de la etapa de ofrecimiento de las pruebas, procede que la contraparte las analice y en caso considere pertinente la interposición de tachas u oposiciones (cuestiones probatorias reguladas en el Artículo 300º y siguientes del Código Procesal Civil) las presente a efecto que las pruebas ofrecidas no sean admitidas en la audiencia respectiva (análisis que se efectuaba en la audiencia de conciliación y fijación de puntos controvertidos, precisamente en su parte final, pero dada la naturaleza especial del Proceso Contencioso-Administrativo, generalmente la decisión sobre las tachas y oposiciones se da al finalizar la audiencia la de saneamiento y conciliación, previa a la de pruebas, la que por su parte dicho sea de paso, como generalmente se refiere a la actuación de documentos, motivaba que las Salas tuvieran presente su actuación para el momento de emitir sentencia, disponiendo el juzgamiento anticipado⁵⁷²).

Pues bien, sigamos con el tema probatorio; sobre el particular, el Código Tributario omite toda mención a los medios de prueba que podrían actuarse en el Proceso Contencioso-Administrativo tributario, por ello si nos remitimos a lo normado en el artículo 27º de la Ley N° 27584 la actividad probatoria en el Proceso Contencioso-Administrativo -como se ha desarrollado anteriormente en los medios de prueba a ofrecer- se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, con algunas excepciones, de igual forma ya tratadas.

Por su parte, el artículo 190º del Código Procesal Civil que a la letra dice “Los medios probatorios deben referirse a los hechos y a la costumbre cuando ésta sustente su pretensión. Los que no tengan esa finalidad, serán declarados improcedentes por el juez”, en buena cuenta nos informa, que los medios probatorios a actuar son aquellos directamente relacionados con la controversia, en este caso el pronunciamiento contenido en la RTF.

De este modo, una razón adicional para que la discusión del proceso se centre en el expediente administrativo, constituye el hecho que ante los reparos e infracciones detectadas por la Administración Tributaria, el contribuyente ha gozado de una estación para levantar tales observaciones, ofreciendo para tal efecto los medios probatorios que consideró pertinentes. Por ello, ya existe antes de la interposición de la demanda, una discusión previa, en donde ambas partes ya han ofrecido los medios probatorios que sustentan sus argumentos.

⁵⁷² **En la Casación N° 1178-2005, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema se pronunció respecto a la tacha** y el pronunciamiento sobre ésta, permitiendo la integración de la sentencia:

“Primer: Que, el trámite de la tacha de documentos se encuentra regulada por lo dispuesto en los artículos trescientos y trescientos uno del Código Procesal Civil, en la que se señala expresamente que el medio probatorio cuestionado será actuado sin perjuicio de su eficacia sea resuelta en la sentencia; sin embargo se advierte que la apelada no emitió pronunciamiento al respecto;

Segundo: Que, dicha omisión no vicia de nulidad insalvable la sentencia apelada, por cuanto la subsanación de vicio advertido no ha de influir en el sentido final de la resolución, por lo que es permisible que la Sala Superior pueda integrar la sentencia en ese extremo, tal como ha ocurrido en la recurrida;

Tercero: Que, en ese sentido el artículo ciento setentidós del Código Procesal Civil precisa que no hay nulidad si la subsanación del vicio no ha de influir en el sentido de la resolución o en las consecuencias del acto procesal;

Cuarto: Que, la sentencia de vista al emitir pronunciamiento decidiendo la controversia se ha hecho uso de las facultades contenidas en el último párrafo de la norma acotada en el considerando precedente, por lo tanto la causal invocada deviene en infundada”.

No obstante, existen corrientes que señalan que los jueces deben enjuiciar el litigio con plenitud de jurisdicción resolviendo las pretensiones de las partes a la vista de los hechos acreditados en el momento de dictar sentencia, hayan sido probados en el procedimiento o fuera de él; teniendo en cuenta que las normas sobre prueba que se aplican en un proceso administrativo son utilizadas con una finalidad diferente a las de las pruebas judiciales.

Según Rivera Ortega⁵⁷³: “La consideración igualitaria de las partes en el Proceso Contencioso-Administrativo obliga a cuestionar el valor hasta ahora atribuido al expediente administrativo, partiendo de la base de que la prueba posee un carácter exclusivamente jurisdiccional, pero la Administración se encuentra en ventaja a la hora de lograr el reconocimiento del órgano judicial con respecto a su versión de los hechos (...)La posibilidad de admisión de toda clase de pruebas, aunque no se hayan presentado y diligenciado en el procedimiento administrativo previo, y de decretar de oficio la que el tribunal estime conveniente para la mejor solución de la contienda (...)”.

Al respecto, atendiendo a estas posiciones, corresponde al Juzgador analizar y decidir independientemente de lo alegado por los justiciables, sobre la pertinencia y procedencia en la admisión de las pruebas ofrecidas por las partes.

Por tanto, de existir norma expresa y estando obligado el Juez a aplicar el derecho que corresponda aún cuando no haya sido invocado por las partes⁵⁷⁴, corresponde entonces que se analice si resulta válida la actuación del cualquier medio probatorio ofrecido por las partes.

Sin embargo, en virtud del principio de legalidad se debe cumplir con lo señalado por la norma, así pues para el Proceso Contencioso-Administrativo existe una norma específica que establece una restricción respecto de los medios probatorios que pueden actuarse en el citado proceso.

Como señalamos, anteriormente, el artículo 27° de la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, dispone que en dicho proceso la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo las excepciones ahora previstas de hechos nuevos producidos con posterioridad o conocidos luego de la interposición de la demanda; sin embargo, no debe el órgano jurisdiccional, obviar que en la mayoría de casos, los hechos que se someten a su arbitrio son hechos que se realizaron anteriormente incluso a que la Administración Tributaria emitiera sus valores, por lo que en buena cuenta las excepciones establecidas a la actividad probatoria, no serían de fácil aplicación al tema tributario.

Asimismo, el artículo 27° de la Ley debe concordarse con el artículo 22° del precitado cuerpo legal que dispone:

***“Al admitir a trámite la demanda, el Juez ordenará, de ser el caso, a la Entidad Administrativa, a fin que el funcionario competente remita copia certificada del expediente con lo relacionado a la actuación impugnada, en un plazo que no podrá exceder de quince días hábiles, con los apremios que el Juez estime necesarios para garantizar el efectivo cumplimiento de lo ordenado, pudiendo imponer a la Entidad multas compulsivas y progresivas en caso de renuencia.*”**

⁵⁷³ RIVERA ORTEGA, Ricardo. “*El Estado vigilante*”. Editorial Tecnos, Madrid, 2000. Página 216.

⁵⁷⁴ Nótese que mediante este principio establecido en la norma VII del Código Procesal Civil, el Juez debe aplicar cualquier dispositivo material o sustantivo en el trámite del proceso, que puede resumirse en siguiente aforismo: “Venite ad factum, tabo debit ius”, que en esencia es que el Juez debe aplicar la norma jurídica que corresponda a la situación concreta. También se justifica el aforismo desde una perspectiva teórica, afirmándose que si el Juez es el representante del Estado en un proceso, y éste (Estado) es el creador de la norma jurídica, entonces no debe dudarse que su representante -el Juez- es la persona más indicada para identificar y aplicar la norma concreta.

El Juez además de realizar las acciones antes referidas en el párrafo anterior, ante la manifiesta renuencia a cumplir con el mandato, prescindirá del expediente administrativo.

El incumplimiento de lo ordenado a la entidad administrativa no suspende la tramitación del proceso, debiendo el juez en este caso aplicar al momento de resolver lo dispuesto en el Artículo 282 del Código Procesal Civil; sin perjuicio que tal negativa pueda ser apreciada por el juez como reconocimiento de verdad de los hechos alegados.”

Como se apreciará el artículo 22°, ha sufrido incorporaciones que están orientadas a ser más célere el proceso, regulando expresamente la posibilidad de la imposición de multas en caso no se cumpla con entregar copias del expediente administrativo en el plazo fijado.

Al respecto, en adelante ya no se deberá remitir el expediente original, sino copias certificadas con la formalidad que para ello la entidad administrativa haya previsto, lo cual significa que en adelante una vez culmine la litis, no se tendrá que efectuar un trámite adicional para la devolución del expediente administrativo.

Asimismo, un punto por demás importante es que en caso no se remitiera el expediente administrativo, la Sala podría tomar ello como un reconocimiento de la verdad de los hechos alegados, razón por la cuál resulta por demás importante la remisión oportuna de los antecedentes a la Sala Superior.

De igual forma, conviene hacer presente a los órganos jurisdiccionales, que en el caso tributario, el plazo no es de 15 días para remitir los antecedentes sino de 30 días hábiles.

Pues bien, como se puede apreciar el expediente administrativo, resulta de suma importancia para la solución de la controversia, y es que además debe tenerse que en él se recogen todas las actuaciones previas que se han llevado a cabo.

El expediente administrativo se entiende como la demostración respecto a que en la etapa administrativa se tuvo como principio rector al debido procedimiento recogido en el numeral 1.2. del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y por lo mismo, que los administrados gozaron de todos los derechos y garantías, como a exponer sus argumentos, ofrecer y producir pruebas, y obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Es decir, se apreciará si el demandante en el procedimiento contencioso-tributario, en sus diferentes etapas (fiscalización y contenciosa), tuvo la posibilidad de producir prueba y probar respecto de sus alegaciones, siendo así que la norma del artículo 27° sanciona al administrado que estando en la posibilidad de ofrecer medios probatorios en la etapa administrativa, simplemente no lo hizo.

De ahí la importancia a lo actuado en la vía administrativa, y razón por la que siendo los medios probatorios instrumentales los que componen el expediente administrativo, ello motiva a los órganos jurisdiccionales a disponer el Juzgamiento anticipado del proceso, prescindiendo de la audiencia de pruebas⁵⁷⁵, precisamente con la finalidad de abreviar el proceso por ser innecesaria la etapa de actuación de pruebas.

⁵⁷⁵ No obstante, es igual de cierto que en algunas oportunidades con ocasión de la actuación de medios probatorios referidos a pericias o inspecciones, necesariamente antes de ordenar la actuación de los citados, el Colegiado debería evaluar la pertinencia y trascendencia en el proceso de tales medios de prueba.

Sin embargo, el tema resulta mucho más complejo de lo que a simple vista parece y es que en el caso tributario, la discusión se centre a temas de determinación de deuda con lo cual la Sala, muchas veces por el desconocimiento de algunos procedimientos o figuras de esta materia, ordene la práctica de una pericia, sin meditar en los penosos resultados que ello implicaría, veamos un ejemplo:

Los peritos son designados por la Sala para cumplir con lo normado en el artículo 26° del Reglamento de Peritos Judiciales aprobado mediante Resolución Administrativa N° 351-98-SE-TP-CME-PJ (en adelante Reglamento de Peritos Judiciales), que al respecto señala que constituye un deber de los peritos: (...)

c) *Limitar su actividad a comprobar lo que es indispensable a los fines de su apreciación*

El objeto es determinar si la acotación practicada por la Administración resultaba correcta.

En principio, desde ya, si ese fuera el objeto de la pericia, apreciamos que se está partiendo de una premisa errónea y es que el Juez está dejando al arbitrio de un tercero la decisión sobre el fondo de la litis, puesto que difícilmente podemos entender el objeto de la práctica de esta pericia como una ayuda a la decisión que el juzgador finalmente adopte, toda vez que en buena cuenta se está delegando dicha función y el pronunciamiento del Juez será sólo formal.

Adicionalmente, difícilmente después de algún tiempo de efectuada la verificación al contribuyente las situaciones y hechos acaecidos con motivo de la auditoría serán idénticos a los que ahora se den con motivo de la revisión que efectúe el perito; así, ¿cómo podría un perito judicial sin contar con los medios del caso, evaluar un procedimiento en el cuál existen una serie de insumos ajenos a aquél?, aún más ¿cómo se puede pretender que éste realice una revisión de una auditoría que seguramente demoró meses o años en ejecutarse?, ello representa un serio problema, pues el juzgador puede cometer excesos en el fallo que finalmente dicte desconociendo el trabajo técnico realizado por la Administración, basado quizás en un informe cuyo objeto, inicio y desarrollo, estaba condenado a fracasar, dado que objetivamente no se podría reproducir las condiciones en las cuales se llevó a cabo la auditoría.

Aún más, a esto se suma que si los peritos no tienen claro cuál es el fin de su apreciación entonces mal podríamos decir que su Dictamen comprobó o verificó lo que era de relevancia al proceso.

Veamos, la Contabilidad tiene por finalidad proporcionar información confiable, clara y oportuna sobre la situación de un ente económico; dicho resultado se materializa con la formulación de los estados financieros de la empresa, los mismos que pueden ser utilizados por diversas personas como accionistas, acreedores, empleados, la Administración Tributaria, etc.

Ahora bien, para que la información que produce la contabilidad y los estados financieros, sean instrumentos útiles, confiables, razonables y cumplan con los objetivos que se esperan de ellos, deben ser elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, (PCGA), que se encuentran actualmente incluidos en las Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera, y que cobran vital importancia al ser de estricto cumplimiento como lo estipulan los artículos 175° y 223° de la Ley General de Sociedades.

- De este modo, entre otros se deben aplicar los siguientes principios:
 - a) Objetividad: “Los cambios en el activo, pasivo y en la expresión contable del patrimonio se deben reconocer formalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresarlos en términos monetarios”
Lo que implica en la práctica que toda acción económica (compra y venta para nuestro caso) debe ser registrada en la contabilidad de la empresa.
 - b) Realización: “Los resultados económicos se deben computar cuando sean realizados...”.

Es decir que inmediatamente se realicen las operaciones comerciales y que éstas sean medibles en términos monetarios, deben incorporarse a la contabilidad.

c) Exposición: “Los estados financieros **DEBEN CONTENER TODA LA INFORMACIÓN** sobre las operaciones económicas de la empresa...”. (Las mayúsculas son nuestras)

Lo que significa que si no se registra la totalidad de operaciones, simplemente **no se estaría reflejando la real situación económica de la empresa.**

Asimismo, la información contable reflejada en los Estados Financieros debe cumplir las siguientes características:

1. La Claridad, es decir que se debe incluir información de manera que pueda ser entendible por todos los usuarios.
2. La Aplicabilidad, la cual dependerá del tipo de información que contiene la contabilidad y de la materialidad o del error que cause alguna omisión de información en la misma.
3. La Confiabilidad, la información es confiable si se encuentra libre de errores importantes y desviaciones, y cuando los usuarios pueden confirmar en ella por la veracidad con que cuenta. En consecuencia, la información debe ser:
 - Presentada en forma fidedigna, es decir, presentada de acuerdo a la identificación de las transacciones y hechos, y por los montos reales de las operaciones.
 - Neutral, libre de desviaciones o de información que influya en la toma de decisiones o en la obtención de los resultados mostrados.
 - Completa, es decir que no debe faltar ninguna información relevante que pueda distorsionar los resultados expuestos en los estados financieros.

Al respecto, la NIC 1 (Normas Internacionales de Contabilidad) entiende por información confiable aquella que cumple con los siguientes requisitos:

- a. La que presenta de manera FIDEDIGNA los resultados y la situación financiera de la empresa.
- b. La que refleja la esencia económica de los hechos y transacciones,
- c. La que está libre de predisposiciones,
- d. La que está completa en todos los aspectos importantes.

En consecuencia, los peritos judiciales antes de la emisión de su informe o dictamen deben analizar con sumo cuidado si la documentación exhibida por el contribuyente cumple con las características señaladas anteriormente.

Así, por citar un ejemplo si los peritos judiciales en casos donde existen indicios de presunción de delito tributario intentan esbozar una determinación de costos, ello nos demostraría que su informe no podría ser válido en absoluto, puesto que difícilmente

un sujeto que pretende evadir la acción de la Administración podría haber registrado el total de sus operaciones.

De otro lado, en este proceso los medios probatorios por excelencia son los documentales, habida cuenta de lo contenido en el expediente administrativo; por lo que el ofrecimiento de medios de prueba como absoluciones de posiciones o testimoniales, resultarían improcedentes, toda vez que cualquier alegación sobre los hechos producidos, constan en los actos emitidos por la Administración y de parte del contribuyente, su posición se verá refrendada en los recursos que hubiera interpuesto, por lo que tal ofrecimiento en caso se efectúe no resultaría atendible.

De igual modo, el tema de las testimoniales, si bien cuyo valor probatorio en instancia judicial no resulta concluyente, para un sector de la doctrina podría válidamente ser ofrecida incluso en instancia administrativa; sin embargo, consideramos que para el caso tributario es la propia Administración quien efectúa cruces de información y es quien recaba la documentación de los terceros, efectúa las verificaciones respectivas y expresa su voluntad en la emisión de los valores, los mismos que se hallan sustentados y con su base legal. Por tanto, solicitar una absoluciones de posiciones, resultaría inficiosa.

Asimismo, en lo que atañe a la actuación de inspecciones a instancia judicial, para el caso tributario, resultaría en principio un medio de prueba innecesario, pues difícilmente luego de practicada la auditoría al contribuyente, y de haber transitado por el Tribunal Fiscal, el órgano jurisdiccional podría apreciar personalmente los hechos relacionados con los puntos controvertidos.

Es decir, cualquier verificación in situ que quisiera efectuar el órgano jurisdiccional si bien no está prohibida, no resulta de trascendencia para la decisión a emitir, pues el caudal probatorio se encuentra representado en el expediente administrativo, y la discusión allí representada seguramente se remontará a hechos acaecidos con anterioridad.

Por tanto, en caso se presenten en el Proceso Contencioso-Administrativo en materia tributaria, la actuación de ciertos medios de prueba, debe analizarse con sumo cuidado desde la finalidad hasta el contenido de las citadas actuaciones.

3.6. Medidas cautelares.

Pues bien, las medidas se dictarán en la forma que fueran solicitadas o en cualquier otra que se considere adecuada para lograr la eficacia de la decisión definitiva, siempre que se cumplan con los requisitos que brevemente se indica:

a) La verosimilitud del derecho de la pretensión.

El requisito de la verosimilitud de la pretensión importa una certeza del juzgador que la pretensión por la cual se recurre es verdadera, es decir, basta que exista una apariencia de derecho para que se otorgue la medida cautelar solicitada. Sin embargo, deben analizarse en materia tributaria con sumo cuidado la apariencia del derecho habida cuenta que el acto impugnado proviene de un procedimiento anterior en donde se han debatido argumentos, actuado pruebas y donde existe una decisión de la Administración Pública, vale decir cosa decidida revisada por dos instancias administrativas previas, lo cual dista mucho de una relación privada o comercial, en donde el *fumus boni iuris*, puede ser más visible.

En este sentido, en el presente caso, debe considerarse que generalmente la actuación del Tribunal Fiscal, así como de la SUNAT se ciñe a lo establecido en el ordenamiento jurídico, motivo por el cual, el acto administrativo que se pretende impugnar mediante el Proceso Contencioso-Administrativo, resulta plenamente válido.

Así, de lo actuado en la etapa administrativa se tendría, que a simple vista no se puede hablar de la existencia verosímil en el derecho invocado o derecho en el cual se funda su pretensión principal. Por ello, resulta compleja y porqué no decir muy difícil una decisión concediendo una medida cautelar, puesto que tendría que acreditarse de primera intención el *fumus bonis iuris* o posible vicio que contravenga el acto administrativo, y tal acreditación deber ser tan aparente, que ello permita hacer ver un humo de apariencia, respecto del cual se pueda advertir algún vicio en el procedimiento practicado por la SUNAT o el Tribunal Fiscal, y que además revista tal grado que haga pensar que la tutela provisional resulta necesaria.

Adicionalmente el artículo 36° de la Ley, ha previsto que se deberá ponderar la proporcionalidad entre la eventual afectación que causaría al interés público o a terceros la medida cautelar y, el perjuicio que causa al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada.

b) Peligro en la demora.

Deberá analizarse en materia tributaria si el acto fue ejecutado o no. No obstante ello, en el supuesto que exista peligro en la demora de la tramitación de la pretensión principal, basta al Colegiado, a efectos de garantizar al demandante que no se ejecuten las medidas trabadas, que se ordene únicamente la suspensión de aquellas y no erróneamente como algunos consideran que se levanten las mismas, puesto que se puede incurrir en un error tal de dejar a la Administración sin garantía realizable.

Sobre el particular, se debe tener presente que dada la naturaleza de las acciones que lleva a cabo el ente recaudador en procura de la satisfacción de su interés, que no es otro sino recaudar los tributos a los cuales están obligados los contribuyentes, es el caso que la satisfacción de aquél resulta siendo de vital importancia de todos los ciudadanos, pues dichos importes constituyen ingresos al fisco, necesarios para la atención de las necesidades públicas.

No obstante, el inciso 2 del artículo 36° de la Ley, ha previsto que no sólo por peligro en la demora, sino por otra razón justificable se considere necesaria la emisión de una decisión preventiva; en todo caso, será la Sala quien evalúe si efectivamente el peligro en la demora u otra razón justificante son de tal magnitud que ameritan conceder una medida que de por sí, contraviene el principio de legitimidad de los actos administrativos.

c) Se estime que resulta adecuada para garantizar la eficacia de la pretensión.

Al respecto no bastaría que exista peligro en la demora y verosimilitud del derecho, sino que además la medida en sí debe resultar la idónea para garantizar la eficacia de la pretensión, lo cual se entiende debe darse en armonía con los bienes jurídicos que se discuten en el proceso.

d) Contracautela.

Este requisito obedece a la necesidad de establecer un contrapeso a la suspensión de los principios de bilateralidad y contradicción que caracteriza a la medida cautelar, el mismo que consiste en garantizar el resarcimiento de los eventuales daños y perjuicios que pueda sufrir el afectado con una medida innecesaria o maliciosa.

Por ello, si bien la admisión de la contracautela es decidida por el juzgador en cuanto a su naturaleza y monto, esta facultad discrecional no puede estar desvinculada del examen de determinadas características como las que se menciona a continuación:

- a) En atención al principio de igualdad, respecto de la suspensión de la cobranza de la deuda impugnada, debería disponerse que la contracautela ofrecida no se

limite a una mera caución juratoria toda vez que la misma no garantiza que, en caso sea desestimada la demanda interpuesta por el contribuyente, la Administración Tributaria pueda hacerse efectiva la cobranza de la misma.

Al respecto, consideramos que la contracautela ofrecida por el contribuyente en supuestos como este, debería tener carácter patrimonial precisamente en función del carácter patrimonial que tiene su pretensión. Por ejemplo, se podría ofrecer como contracautela: Una Garantía Prendaria, Una Garantía Hipotecaria, Una Carta Fianza Bancaria, etc.

- b) Por otro lado, sabemos que la caución juratoria (contracautela ofrecida por el contribuyente) constituye una contracautela de carácter personal, la cuál consiste en el **juramento** que hace la beneficiaria de la medida cautelar de responder por los daños que esta pudiera originar al afectado con la misma.

En tal sentido, resultaría por demás cuestionable que sea una persona jurídica la que ofrezca este tipo de contracautela cuando la misma, por su naturaleza, sólo podría ser ofrecida por una persona natural.

Como se puede apreciar, de todos los tipos de contracautela posibles, la que menos seguridades otorga al afectado a efectos de que pueda obtener un resarcimiento en caso la medida cautelar lo perjudique y/o la pretensión principal sea desestimada, es la caución juratoria.

Es por este motivo que este tipo de contracautela sólo debería ser aceptada en los casos en los que la verosimilitud del derecho invocado, se encuentre ligada a una probabilidad tal que sea cercana a la certeza respecto del curso que podría tener la pretensión principal en el proceso.

En igual línea, el artículo 36° establece que para la ejecución de la medida cautelar el demandante deberá ofrecer contracautela **atendiendo a la naturaleza de la pretensión** que se quiere asegurar. Tratándose de pretensiones contra actuaciones administrativas con contenido pecuniario, el Juez podrá requerir de una contracautela distinta a la caución juratoria. Si la resolución final no reconoce el derecho reclamado por el demandante, a pedido de la parte interesada se procede conforme a las reglas establecidas en el Código Procesal Civil para la ejecución de la contracautela.

Oportunidad.

Con lo dicho, la medida cautelar podrá ser dictada antes de iniciado un proceso (artículo 636° del Código Procesal Civil) o dentro de éste, siempre que se destine a asegurar la eficacia de la decisión definitiva, y siempre que:

- De los fundamentos expuestos por el demandante se considere verosímil el derecho invocado
- Que de los anteriores se considere necesaria la emisión de una decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso
- La medida cautelar solicitada resulte adecuada para garantizar la eficacia de la pretensión
- La contracautela guarde relación con el objeto que se pretende obtener.

Finalmente, lo más importante creemos es que con la modificación del artículo 36° que efectúa el Decreto Legislativo N° 1067, se toma por primera vez en cuenta la eventual afectación que podría causar la medida cautelar al interés público o a terceros, a la vez de compararla con la afectación que se causaría al demandante con la ejecución inmediata de la actuación impugnada. No olvidemos que el cobro de impuestos no está orientado sino a proveer de recursos al Estado para el cumplimiento de sus fines, razón por la cual, no debe

permitirse que se utilice el Proceso Contencioso-Administrativo y sus medidas cautelares, como un medio para diferir el pago del impuesto o intentar una exención indebida de dicho pago, pues dicho tributo constituye un recurso que se destinará a la atención de gastos en educación, salud, trabajo, entre otros.

3.7. Medios impugnatorios.

La Ley del Proceso Contencioso-Administrativo recoge en sus Artículos 32° y 33°, los recursos que pueden promoverse en el Proceso Contencioso-Administrativo:

Artículo 32°.- Recursos

En el proceso contencioso administrativo proceden los siguientes recursos:

1. *El recurso de reposición contra los decretos a fin de que el Juez los revoque.*
2. El recurso de apelación contra las siguientes resoluciones:

Las sentencias, **excepto las expedidas en revisión.**

Los autos, excepto los excluidos por ley.

3. *El recurso de casación contra las siguientes resoluciones:*

3.1 Las sentencias expedidas en revisión por las Cortes Superiores;

1. Los autos expedidos por las Cortes Superiores que, en revisión, ponen fin al proceso.

El recurso de casación procede en los casos que versen **sobre pretensiones no cuantificables. Tratándose de pretensiones cuantificables**, cuando la cuantía del acto impugnado sea superior a **140** Unidades de Referencia Procesal (U.R.P) o cuando dicho acto impugnado provenga de autoridad de competencia provincial, regional o nacional; y, por excepción, **respecto de** los actos administrativos dictados por autoridad administrativa distrital, cuando la cuantía sea superior a **140** Unidades de Referencia Procesal (U.R.P).

En los casos a que se refiere el artículo 24° no procede el recurso de casación cuando las resoluciones de segundo grado confirmen las de primera instancia, en caso de amparar la pretensión.

4. El recurso de queja contra las resoluciones que declaran inadmisibles e improcedentes el recurso de apelación o casación. También procede contra la resolución que concede el recurso de apelación con un efecto distinto al solicitado.

Artículo 33°.- Requisitos de admisibilidad y procedencia.

Los recursos tienen los mismos requisitos de admisibilidad y procedencia regulados en el Código Procesal Civil.

En caso de que el recurrente no acompañe la tasa respectiva o la acompañe en un monto inferior, el Juez o la Sala deberán conceder un plazo no mayor de dos días para que se subsane el defecto.

Es decir, en el Proceso Contencioso-Administrativo se ha previsto al recurso de reposición, con la finalidad que el órgano jurisdiccional pueda modificar o revocar un acto de mero trámite, de igual forma se ha establecido a la apelación como recurso para cuestionar las resoluciones que ponen fin a una etapa procesal, habiéndose suprimido aquél supuesto que excluía la apelación de resoluciones por convenio de las partes, asimismo, se ha previsto necesaria consignar que no procede la apelación de las sentencias emitidas en revisión (Un ejemplo de este tipo de sentencias, son aquellas que emitía la Sala de Derecho Social y Constitucional de la Corte Suprema cuando conocía en segunda y última instancia los

procesos Contencioso-Administrativos que en primera instancia conoció la Sala Civil de la Corte Suprema).

De igual manera, se incrementó el monto de la cuantía, en caso las pretensiones fuera estimables en dinero, al monto de 140 URP a efecto de poder interponer recurso de Casación, ello en atención a que este tipo de recurso, además de ser excepcional, no debe significar para la Corte Suprema una carga procesal que por su contenido patrimonial no resulten de trascendencia.

3.8. La sentencia en el Proceso Contencioso-Administrativo.

Al respecto, resulta por demás importante tener presente que una vez llevada a cabo la audiencia de pruebas o de dispuesto el juzgamiento anticipado (como regularmente lo hacen las Salas Especializadas en lo Contencioso-Administrativo) el expediente es remitido al Ministerio Público, quien emitirá su dictamen en el plazo de 15 días de recibido el expediente, luego de lo cual una vez puesto en conocimiento de las partes, éstas tienen la posibilidad de solicitar el uso de la palabra dentro de los tres días de notificados con la resolución que dispone que los autos se encuentran expeditos a ser resueltos.

Así, una vez prestado el informe oral por parte de los abogados, la causa queda para sentenciar, la cual debería ser emitida dentro del plazo de quince días, desde la vista de la causa o desde la notificación del dictamen a las partes si no se efectuó informe oral o de la devolución del expediente por el Ministerio Público.

La sentencia que declare fundada la demanda podrá decidir en función de la pretensión planteada lo siguiente⁵⁷⁶:

1. La nulidad, total o parcial, o ineficacia del acto administrativo impugnado, de acuerdo a lo demandado.
2. El restablecimiento o reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de cuantas medidas sean necesarias para el restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda.
3. La cesación de la actuación material que no se sustente en acto administrativo y la adopción de cuanta medida sea necesaria para obtener la efectividad de la sentencia, sin perjuicio de poner en conocimiento del Ministerio Público el incumplimiento para el inicio del

⁵⁷⁶ En la Casación N° 0722-2005, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, en relación a la valoración probatoria al momento de sentenciar, se dejó sentado el siguiente criterio:

“Segundo.- Que, en este sentido y teniendo en cuenta que la motivación de las resoluciones judiciales es un derecho constitucional amparado en el inciso quinto del artículo ciento treinta y nueve de la Constitución Política del Estado debidamente corroborado con lo dispuesto en el Principio de Congruencia procesal preceptuado en el inciso sexto del artículo cincuenta del Código Procesal Civil, que señala expresamente el deber de todo magistrado de fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

Tercero.- Que, asimismo se advierte que la sentencia de primera instancia para efectos de declarar infundada la demanda ha aplicado lo dispuesto en la Ley veinticinco mil novecientos sesenta y siete y su confirmatoria de fecha treinta de octubre del año dos mil, también se fundamenta estrictamente en lo dispuesto en la referida ley;

Cuarto.- Que, durante el proceso se ha establecido que las instancias de mérito han valorado las pruebas de acuerdo a los criterios establecidos en el artículo ciento noventa y siete del Código Procesal Civil aplicable supletoriamente de acuerdo a la tercera disposición derogatoria, sustitutoria y final de la Ley veintiséis mil seiscientos treinta y seis, mas aun teniendo en cuenta que el demandante ha sido cesado por renuncia voluntaria;

Quinto.- Que la calificación del recurso de casación efectuada mediante resolución de fecha catorce de julio de dos mil cinco, está relacionada con la supuesta afectación al debido proceso respecto a la valoración de los medios probatorios presentados en las instancias de mérito; sin embargo tal como puede examinarse de los fundamentos de las referidas sentencias, éstas se han expedido cumpliendo las formalidades y las garantías de la motivación suficiente y del debido proceso tal como se exige en los artículos ciento veintidós inciso cuarto y artículo cincuenta inciso sexto del Código de Procedimientos Civiles, concordante con los numerales tres y cinco del artículo ciento treinta y nueve de la Constitución Política del Estado;

Sexto.- Que, en tal virtud y habiéndose acreditado la inexistencia de violación del debido proceso y que los justiciables han recibido tutela jurisdiccional efectiva, el recurso deviene en infundado, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo trescientos noventa y siete del Código Procesal Civil.”.

proceso penal correspondiente y la determinación de los daños y perjuicios que resulten de dicho incumplimiento.

4. El plazo en el que la administración debe cumplir con realizar una determinada actuación a la que está obligada, sin perjuicio de poner en conocimiento del Ministerio Público el incumplimiento para el inicio del proceso penal correspondiente y la determinación de los daños y perjuicios que resulten de dicho incumplimiento.

5. El monto de la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados, en caso hubieran sido demandados y acreditados en el proceso.

La sentencia puede ser apelada dentro del plazo de Ley (5 días) y de efectuarse, la Sala (en caso la DCA se refiera a una RTF) eleva tal recurso al Superior en grado, quien es la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República.

La Sala Suprema, al igual que el inferior en grado, puede declarar la inadmisibilidad o improcedencia de la apelación, si advierte que no se han cumplido los requisitos para su concesión. En este caso además declarará nulo el concesorio.

Pues bien, en caso considere que se cumplen con los requisitos de admisibilidad, correrá traslado del escrito de apelación por un plazo de diez días a la otra parte.

Con la absolución de la otra parte o sin esta, vencido el plazo, deben remitirse los actuados al Ministerio Público para que el Fiscal Supremo emita Dictamen, dentro del plazo de 15 días de recibido el expediente, con o sin el Dictamen, el Fiscal Supremo remitirá a la Sala Civil Suprema los autos.

Una vez remitido el Dictamen a la Sala Suprema, ésta señala día y hora para la vista de la causa. La designación de la fecha para la vista de la causa se notifica a las partes diez días antes de su realización.

Dentro del tercer día de notificada la fecha de la vista, el abogado que desee informar lo comunicará por escrito.

Posteriormente, la Sala Suprema Civil dicta Sentencia de Vista y la notifica a las partes. Contra lo resuelto en segunda instancia sólo proceden el pedido de aclaración o corrección y el recurso de casación.

En caso se interponga recurso de Casación, la Sala Civil Suprema previa evaluación del cumplimiento de los requisitos de admisión del recurso, elevará los autos a la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República.

Al respecto, no obstante estar facultado el órgano judicial que expidió la resolución impugnada para declarar la admisibilidad del recurso de casación, si así lo hizo, puede la Corte de Casación reexaminar los requisitos pertinentes y anular el concesorio en caso de apreciar alguna irregularidad, no siendo pues definitiva, la admisión que se hubiera dictado.

La Corte de Casación, si considera satisfechos los requisitos de admisibilidad procederá a analizar los requisitos de procedibilidad, declarando procedente o improcedente el recurso, si se declara improcedente a la vez se impone una multa de 3 a 10 URP (10% de la UIT vigente) al impugnante.

Luego en caso, declare procedente el recurso remitirá los autos al Ministerio Público a fin que éste emita Dictamen, por lo que una vez emitido éste, lo notificará a las partes y señalará fecha y hora para la vista.

La Corte de Casación dicta sentencia casatoria declarando fundado o infundado el recurso.

Como se puede apreciar el trámite ante el Poder Judicial en caso de instar una demanda contencioso administrativa, debe transitar por una serie de instancias, que sin lugar a dudas garantizan el derecho a la justicia y a la tutela jurisdiccional efectiva, pero que a veces -conforme la práctica nos informa- resultan demasiado dilatorias para la solución eficaz de la controversia referida a temas tributarios, los cuales por el contrario como bien sabemos generalmente se rigen por una suerte de periodicidad y ejercicio anual; por lo que muchos de los procesos instados lejos de ser una célere solución a la litis, terminan siendo una largo recorrido que torna muchas veces el derecho o en su caso la cobranza en ilusorios.

En consecuencia, urge una regulación propia de este tema, que si bien garantice los derechos de los administrados, prevea de igual forma órganos competentes y técnicos, entendidos en el tema tributario, que permitan la dilucidación del derecho en forma justa y oportuna.

Finalmente conviene indicar que en el numeral 2 del inciso 7 de la Ley, incorporado por la modificación del Decreto Legislativo N° 1067, se ha previsto la posibilidad que la Sala pueda efectuar una motivación en serie, tal como a la fecha lo viene haciendo el Tribunal Constitucional (Ejemplo: La motivación de las sentencias que pretendían la inconstitucionalidad del ITAN), lo cual al haberse establecido en forma expresa, dejará abierta tal posibilidad sin que con ello se crea que existe una ausencia de motivación al caso concreto, a la vez que con dicha medida, se propende a la celeridad en la resolución de casos similares.

Para mayor referencia se glosa el numeral indicado en el párrafo anterior:

2.- Motivación en serie

Las resoluciones judiciales deben contener una adecuada motivación.

Cuando se presenten casos análogos y se requiera idéntica motivación para la resolución de los mismos, se podrán usar medios de producción en serie, siempre que no lesione las garantías del debido proceso, considerándose cada uno como acto independiente.

3.9. La doctrina jurisprudencial en el Proceso Contencioso-Administrativo⁵⁷⁷.

Con motivo de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1067 del artículo 34° de la Ley, el tenor del mismo queda redactado de la siguiente manera:

“Artículo 34.- Principios jurisprudenciales.

⁵⁷⁷ Conviene indicar que la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, ha fijado algunos precedentes que nos informan sobre principios, tal es el caso de la **Casación N° 2071-2004**, referida a los principios procesales: “**CUARTO:** Que, mediante el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgados por órganos jurisdiccionales incompetentes; **QUINTO:** Que, debe tenerse presente que el proceso está conformado por los actos sucesivos, encadenados entre sí, de tal manera que cada uno es antecedente del siguiente y consecuente del anterior; pues el cumplimiento de sus formas y etapas se encuentran respaldadas por el Principio de Formalidad y Preclusión Procesal; **SEXTO:** Que, conforme se puede advertir a fojas treinticuatro queda admitida la demanda y se corre el traslado a los demandados con lo que se ha dado la formalidad requerida para la prosecución del presente proceso; con lo que debe garantizarse los derechos de las partes en confrontación a fin de expedir resoluciones justas y no arbitrarias, como ha sucedido en la recurrida; **SEPTIMO:** Que, por el Principio de Legalidad y trascendencia que conlleva las resoluciones que trasgreden la normatividad procesal la recurrida se encuentra incurso en la causal de nulidad prevista y sancionada por la segunda parte que contiene el artículo ciento veintidós del Código Procesal Civil (...).”

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.

Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en **el precedente vinculante**, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

El texto íntegro de todas las sentencias expedidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República se publicarán en el Diario Oficial El Peruano y en la página web del Poder Judicial. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad.”

Lo resaltante en la modificación de esta norma, es que en adelante se ha establecido que la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema tiene que emitir precedentes vinculantes, los cuales a efecto de uniformizar los criterios jurisprudenciales en materia tributaria y establecer la correcta aplicación de las normas tributarias, serán puesto en conocimiento de todos los contribuyentes a través de su publicación en el Diario Oficial El Peruano y de la página web del Poder Judicial; lo cual, no sólo significa que seguramente se contará con algunos precedentes tributarios al respecto, sino que además el Poder Judicial se adapta a la demanda de un administrado que cada vez más se integra a las tecnologías de la información que se vienen desarrollando, lo cual es muy positivo⁵⁷⁸.

Ahora bien, un extremo por demás importante al momento que se desarrolle esta doctrina jurisprudencial es que los fallos, deben tener presente los precedentes vinculantes administrativos que a tal efecto emita el Tribunal Fiscal, pues de nada serviría que ambos Colegiados se encontraran desconectados y de este modo se siga una posición en la vía administrativa y se cuente con un precedente distinto en el caso judicial.

Al respecto, podemos exponer con un ejemplo a lo que nos referimos en el párrafo anterior; es el caso, que con relación a los gastos por concepto de pasajes, hospedajes y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado, se discutió sobre si dichos gastos constituyen renta gravable del no domiciliado.

El Tribunal Fiscal en un primer momento resolvió que dichos gastos no constituían ingreso gravado, pues los integrantes de un grupo artístico no domiciliado requieren ser trasladados hacia el lugar donde brindarán el servicio (espectáculo) constituyendo dichos gastos (pasajes, hospedaje y viáticos) un adicional que no tendrían que asumir de brindar el servicio en el país de su domicilio. De igual forma, el TF indicó que dichos gastos resultan ser una condición indispensable para brindar el espectáculo en el país, no siendo de libre disposición de los integrantes del grupo, es decir no constituían a su modo de ver, un ahorro que represente un aumento de su capacidad contributiva.

⁵⁷⁸ En la Casación 1145-2005 la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, dejó sentado en su fundamento Noveno lo siguiente: “Que, para efectos de emitir una resolución arreglada a Ley – en materia contenciosa administrativa – se debe tener en cuenta las normas sustantivas a aplicarse, así como los criterios emitidos por el Tribunal Constitucional y de la Corte Suprema de Justicia de la República por constituir resoluciones vinculantes y de aplicación obligatoria, salvo las excepciones a que hace referencia el artículo treinta y dos de la Ley veintisiete mil quinientos ochenticuatro.”

De igual forma en la Casación N° 1486-2004, dicho órgano dejó sentado igual criterio en el Considerando Séptimo: “Que, para efectos de emitir una resolución arreglada a ley - en materia contenciosa administrativa - se debe tener en cuenta las normas sustantivas a aplicarse, así como los criterios emitidos por el Tribunal Constitucional y de la Corte Suprema de Justicia de la República por constituir resoluciones vinculantes y de aplicación obligatoria, salvo las excepciones a que hace referencia el artículo treinta y dos de la Ley veintisiete mil quinientos ochenta y cuatro”.

Por su parte, la SUNAT interpuso demanda contencioso-administrativa contra esta resolución, siendo así que la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema en la Sentencia ACA N° 302-2004 confirmó la posición del Tribunal Fiscal.

Posteriormente, estando a que este tema fue recurrente y no existía una posición pacífica al respecto, el Tribunal Fiscal consideró necesario reconsiderar su posición, y es con motivo del Acuerdo de Sala Plena N° 2007-38 en donde se expone que estando a que el artículo 9° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido las rentas de fuente peruana, dentro de las cuales se encuentran todos los ingresos derivados del desarrollo de una actividad artística por parte de sujetos no domiciliados en el territorio nacional, tanto en efectivo como en especie y a que el párrafo 7 de la NIC 18 –Ingresos, se define a los ingresos como el flujo de entrada bruta de beneficios económicos del período proveniente del curso de las actividades ordinarias de la empresa, que origina un incremento del patrimonio diferente de los aportes hechos por los socios, se concluyó que califican como renta bruta por concepto de servicios, todos aquellos conceptos recibidos en dinero o en especie por las actividades artísticas que realice un sujeto no domiciliado.

Se hizo constar, además, que la Sentencia ACA N° 302-2004 no tiene carácter de vinculante que no sea en el caso en el cual se expidió, por lo que en expedientes diferentes se debía considerar que los gastos por concepto de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable de este último. A dicho acuerdo se le otorgó la calidad de precedente vinculante conforme al artículo 154° del TUO del Código Tributario.

Como se observa, en la vía administrativa el Tribunal Fiscal sentó una opinión vinculante para la SUNAT -ratificando lo que venía sosteniendo ésta última- sin embargo, a instancia judicial existe un pronunciamiento completamente distinto, lo cual en aras de la seguridad jurídica, de la predictibilidad y de la unificación de los criterios jurisprudenciales, tal desconexión debería ser superada y de esta forma, existir una sola posición tanto a nivel administrativo como judicial.

Por ello, resulta muy alentador que se haya previsto explícitamente para el Proceso Contencioso-Administrativo el desarrollo de una doctrina jurisprudencial, la cual al unificar criterios, generará predictibilidad y seguridad jurídica a los litigantes.

3.10. Notificaciones electrónicas.

En el artículo 26° de la Ley, se ha incorporado el régimen de las notificaciones electrónicas al interior del Proceso Contencioso-Administrativo, ello constituye una innovación que permitirá la celeridad en el conocimiento que los justiciables tendrán de los actuados que se den en el proceso.

Sin embargo, las resoluciones importantes o que cierran etapas no seguirán este medio de notificación, sino que se efectuarán mediante la clásica cédula.

Al respecto, sería muy recomendable que el Poder Judicial, en principio, efectúe las coordinaciones necesarias con las entidades de la Administración Pública, con la finalidad que se recaben de ellas el nombre del funcionario público encargado de recibir las resoluciones que se remitan por correo electrónico, a la vez de señalar para tal efecto su dirección electrónica (correspondería en todo caso tal dirección a la del Procurador Público de cada entidad, para nuestro caso el del MEF y el de la SUNAT), lo cual estimamos favorecería la pronta implementación de este novedoso sistema de notificación judicial.

Para mayor referencia, sobre esta novedosa forma de notificación se glosa el artículo 26° de la Ley:

Artículo 26.- Notificación Electrónica.

Las notificaciones de las resoluciones que se dicten en el proceso se efectuarán mediante sistemas de comunicación electrónicos o telemáticos, tales como el correo electrónico, internet u otro medio idóneo que permita confirmar fehacientemente su recepción, salvo cuando se trate de las siguientes resoluciones:

- 1. Traslado de la demanda, inadmisión o improcedencia*
- 2. De citación a audiencia;*
- 3. El auto que se pronuncia sobre el saneamiento procesal, fijación de puntos controvertidos, saneamiento probatorio y/o el juzgamiento anticipado:*
- 4. La sentencia; u,*
- 5. Las otras resoluciones que el Juez disponga motivadamente.*

Las resoluciones mencionadas se notificarán mediante cédula.

Para efectos de la notificación electrónica, las partes deben consignar en la demanda o en su contestación un domicilio electrónico, bajo apercibimiento de declararse la inadmisibilidad de tales actos postulatorios.

La notificación electrónica surte efectos desde el día siguiente que llega al domicilio electrónico.

Sin embargo, conforme se ha previsto en la segunda Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 1067, se establece que lo dispuesto en el artículo 26° entrará en vigencia a los 180 días contados a partir de la publicación de dicho Decreto Legislativo (28.JUN.08), debido a que el Poder Judicial se encargará de implementar los mecanismos de seguridad que se requieran para la operatividad de las notificaciones electrónicas y el funcionamiento de uno o más servidores de correo electrónicos seguros.

3.11. Vigencia de las normas incorporadas por el Decreto Legislativo N° 1067.

Estando a lo dispuesto en la Primera Disposición Transitoria del Decreto, los procesos contencioso administrativos iniciados antes de la entrada en vigencia de aquél continuarán su trámite según las normas procesales con que se iniciaron.

Lo que nos lleva a entender que sólo estas nuevas modificaciones tendrán vigencia a partir de las demandas que se interpongan desde el 30.JUN.08 en adelante, habida cuenta que la norma modificatoria se publicó el sábado 28.JUN.08.

CAPÍTULO VIII : El proceso penal tributario (Dante Camus)

El Proceso Penal Tributario
(por Dante Camus Graham)

1. Introducción:

Para empezar con este tema es pertinente citar al profesor Manuel de Juano (⁵⁷⁹) cuando se habla sobre la relación del Derecho Penal con el Derecho Financiero. Señala lo siguiente: “Las normas del sistema represivo en general rigen en materia financiera. Ésta requiere la aplicación de las instituciones del derecho público, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones que demanda el ejercicio de la actividad financiera. De ahí pues, que tanto la legislación penal como la doctrina penal tienen en esta materia aplicación particularísima”. Y agrega: “No obstante ello, las leyes fiscales establecen sus propias sanciones que en algunos países y casos pueden ser penas corporales, y en otros penas económicas o medidas de carácter personal”.

Entonces resulta de su lectura que como la aplicación de las multas y recargos o intereses son típicas expresiones de castigos o penalidades fiscales, entonces la ley financiera debe remitirse a otras leyes punitivas, tales como el Derecho Penal.

Y como el nuestro es un trabajo de aplicación práctica creemos necesario desarrollar en breve qué es el Derecho Penal, para aquellas personas que no son especialistas en el tema y necesitan entender de qué se está hablando.

El Derecho (desde una acepción objetiva, que es la que nos interesa) expresa el orden que integran el contenido de códigos, leyes, reglamentos o costumbres, como preceptos obligatorios, reguladores o supletorios establecidos por el poder público. Entonces, Derecho es el conjunto de normas que regulan la vida en común.

Así pues, el Derecho, de acuerdo a su finalidad, podemos dividirlo básicamente en dos: Derecho Privado y Derecho Público.

Derecho Privado es el que rige los actos de los particulares cumplidos en su propio nombre, es decir, que predomina el interés individual frente al general del Derecho Público(⁵⁸⁰).

Derecho Público es el conjunto de normas reguladoras del orden jurídico relativo al Estado entre sí, en sus relaciones con los particulares y con otros Estados.

Pues bien, Derecho Privado es el Derecho Civil, Derecho Comercial; y el Derecho Público es el Derecho Administrativo, Municipal, y el Derecho Penal en especial.

A qué se dedica el Derecho Penal?

El Derecho Penal es aquel que se ocupa de determinar los delitos (faltas), las penas (o sanciones) y las medidas de seguridad a aplicar.

⁵⁷⁹ Manuel de Juano; Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Ediciones Malachino; Rosario, Argentina; 1969.
⁵⁸⁰ Guillermo Cabanellas de Torres; Diccionario Jurídico Elemental; Editorial Heliasta; Bs. Aires, Argentina; 1998.

Para entender bien la diferencia entre Derecho Civil y el Derecho Penal debe quedar claro que mientras el primero es Derecho Privado, el segundo es Derecho Público.

El primero se basa en la jurisprudencia, mientras que el segundo (Derecho Penal) en la Ley, que es su principal fuente del Derecho.

Justamente por este concepto, es que en Derecho Penal nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley de manera expresa e inequívoca como infracción punible ni sancionado con pena no prevista en la ley.

El mencionado es un Principio que debemos tener en cuenta a partir de ahora, para poder entender nuestro tema.

Igualmente debemos saber que en nuestro país se aplica la irretroactividad de la ley penal, salvo en lo favorable al reo.

Entonces entendamos que para poder determinar un delito, éste debe estar expresamente señalado en la ley y que además esté vigente al momento de la comisión.

Para comprender mejor el Derecho Penal, aquellos que no lo dominan, ya que vamos a hablar de la Ley Penal Tributaria, vamos a definir algunos conceptos básicos:

Qué es el Delito?

Es toda acción antijurídica, dolosa, tipificada y castigada con una pena.

Quién es el sujeto activo del delito?

El hombre.

Quién es el sujeto pasivo (o perjudicado) del delito?

La sociedad y perjudicados todos los hombres conformantes de esa sociedad.

El Código Penal qué infracciones penales establece?

Establece los Delitos y las Faltas.

Qué es una Falta?

Es aquella acción que reviste un menor peligro, un menor daño y por tanto una menor pena.

Por tanto, el Delito reviste un mayor peligro, una mayor gravedad y por tanto una mayor sanción.

En el Delito, se encuentran figuras como la de la tentativa, el dolo, la culpa y la complicidad; donde Dolo es la capacidad de comprender y orientar sus actos (intención) y la Culpa es la violación del

deber de cuidado y de la diligencia, donde entonces se castigará la falta de precaución y de previsión del resultado.

Qué es la Reparación Civil?

El poder definir quien paga el daño y los perjuicios causados, y para ello se constituye en parte civil la Administración Tributaria.

Muy bien, esto respecto al Derecho Penal. Ahora veamos el Proceso Penal.

El Derecho Procesal Penal es aquel Derecho que se encarga de realizar el Derecho Penal Material.

Son los actos encausados a buscar una decisión jurisdiccional sobre la realización de un delito. Asimismo, el ejercicio de la acción penal es pública, es decir, el derecho de perseguir en juicio comprende al Ministerio Público.

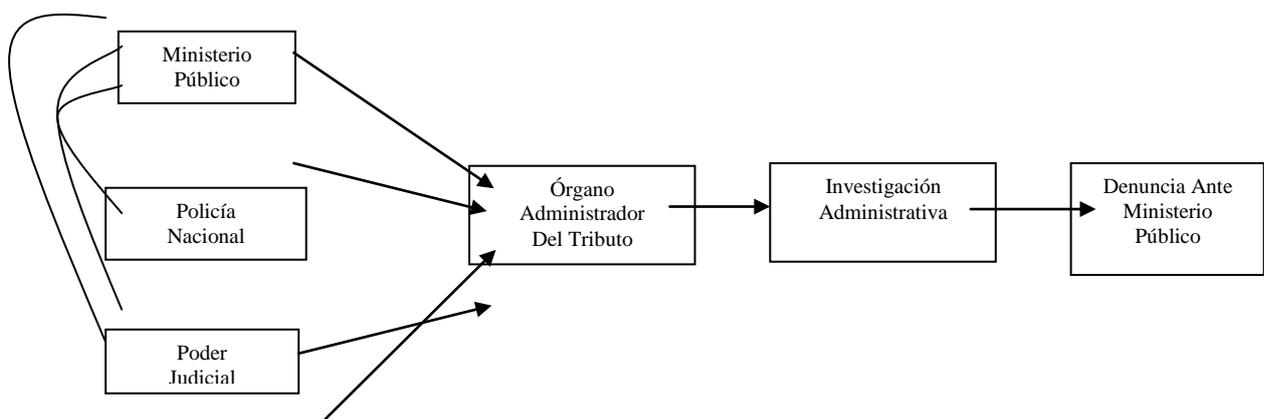
En el Perú encontramos 2 tipos de Procesos Penales:

- **Proceso Ordinario**
Que consta de 2 etapas: La Instrucción (o Investigación) y el Juicio Oral.
- **Proceso Sumario**
Que solo consta de una etapa que es la Instrucción.

Concluidas las etapas se procede a dictar Sentencia.

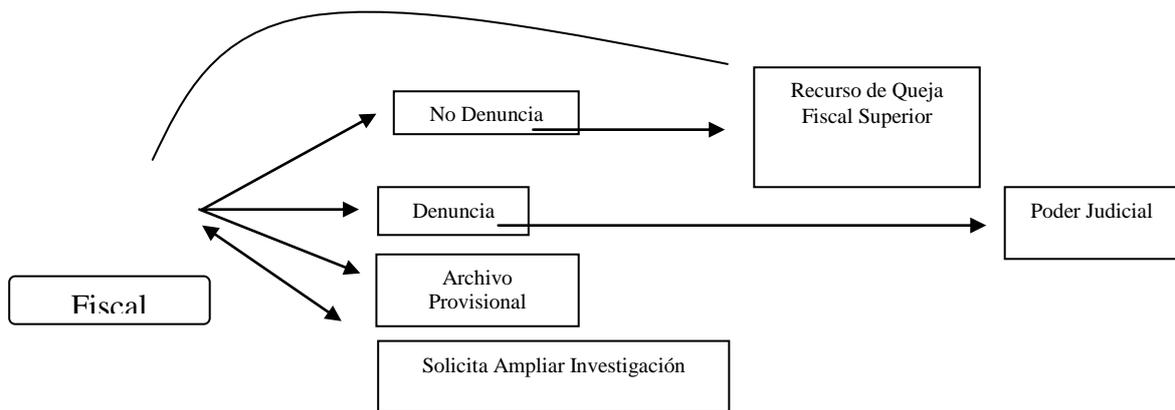
En este momento, mi querido lector, es usted ya un entendido en el tema del Derecho Penal y del Derecho Procesal Penal, con lo cual ya podemos entrar a analizar el Proceso Penal Tributario y más específicamente la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813).

Veamos al respecto un pequeño cuadro explicativo en resumen de cómo se organiza el trámite de la Denuncia por Delito de Defraudación Tributaria, desde donde empieza:



Particulares

Para seguir la secuencia y usted pueda entender el paso a paso del procedimiento de la denuncia, veamos qué actitud puede tomar el Fiscal o Ministerio Público cuando recibe la solicitud de parte de la Administración Tributaria:



2. Antecedentes Normativos:

Cierto es que antes que se otorgue el Decreto Leg. N° 813, los delitos tributarios estaban regulados en forma confusa, es decir que por un lado el Código Tributario establecía cuales eran los actos considerados como delitos y luego nos remitía al Código Penal y al Código Procesal Penal para su tratamiento.

Prueba de ello lo encontramos en el anterior Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por D. S. N° 395-82-EFC.

También ocurre que luego, es el propio Código Penal el que establece la tipificación de los delitos tributarios y ya no el Código Tributario.

Resulta que es el propio Código Tributario el que nos remite a la legislación sobre la materia, claro ejemplo es el art. 189° del Código Tributario aprobado por D. Leg. 773 (30.12.94) que señala

“comprende a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia”

Y cuál es la legislación de la materia? El Código Penal que en sus artículos 268° y 269° que establecían los delitos de defraudación tributaria.

Para una mejor comprensión citamos ambos artículos derogados, lo que nos ayudará a analizar mejor los delitos uno por uno, más adelante:

Art. 268°.- Evasión Tributaria

El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menos de uno ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días de multa.

Art. 269°.- Evasión Tributaria: Modalidades:

Son modalidades de defraudación tributaria y reprimidas con la pena del artículo anterior:

1. Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos o falsificadas que anulen o reduzcan la materia imponible.
2. Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, juntas o productos o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el impuesto a pagar.
3. Realizar actos fraudulentos en los libros de contabilidad, estados contables y declaraciones juradas, en perjuicio del acreedor tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
4. Ordenar o consentir la comisión de los actos fraudulentos a que se contrae el inciso 3.
5. Destruir total o parcialmente los libros de contabilidad y otros exigidos por las normas tributarias o los documentos relacionados con la tributación.
6. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo que, para hacerlo, fijen las leyes y reglamentos pertinentes.
7. No pagar intencionalmente los tributos a su cargo durante el ejercicio gravable, que en conjunto excedan de 5 Unidades Tributarias vigentes al inicio de dicho ejercicio.
8. Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de impuestos de cualquier naturaleza simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios.

9. Simular o provocar estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el proceso administrativo o judicial.

Tener en cuenta la Séptima Disposición Final del Decreto Legislativo N° 813 que señala que se derogan los Artículos 268 y 269 del Código Penal aprobado por el Decreto Legislativo N° 635 y normas modificatorias, así como todas aquellas disposiciones legales que se opongan al presente Decreto Legislativo.

3. Justicia Penal Tributaria en el Código Tributario:

Es justamente el artículo 189º del actual Código Tributario el que nos precisa la forma en que la justicia penal procede en los casos de Delitos Tributarios en el Perú.

Primeramente señala que corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia, vale decir el Decreto Legislativo N° 813 – Ley Penal Tributaria-, en aplicación con el Código Penal y el Código Procesal Penal.

El ejercicio de la acción penal no procede por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas.

Vale aclarar que la improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización.

Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas.

El Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de la República la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el Fiscal de la Nación el nombramiento de Fiscales Ad Hoc, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas.

Recordando lo que señala el profesor Ramón Valdez Costa⁽⁵⁸¹⁾, posición que compartimos respecto a la ubicación del delito de defraudación tributaria, es que lo encontramos no en el Derecho Tributario Material ni en el Código Penal, sino que se encuentra en un Derecho Penal Especial, donde rigen los principios y normas generales del Código Penal con las excepciones que se consideren necesarias para adaptarlas a las especiales características que tiene el delito de defraudación contra el Estado.

En el caso nuestro, corresponde a la justicia penal ordinaria (ya sabemos su diferencia con la justicia civil) la instrucción o también llamada investigación, el juzgamiento(los juicios orales) y la aplicación de las penas o sanciones en asunto de los delitos tributarios, lo que se encuentra regulado en la legislación sobre la materia, vale decir, el Decreto Legislativo N° 813.

El Código Tributario dedica suficientes artículos para tratar el tema de los Delitos Tributarios, en los que establece los puntos no regulados en el Código Penal. Y digo suficientes porque no necesita decir más al existir una Ley especial al respecto.

3.1 Facultades Discrecionales:

Al respecto, es el artículo 192° del Código Tributario el que establece la facultad discrecional para denunciar delitos tributarios y aduaneros.

Señala que cualquier persona tiene la facultad de denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros, es totalmente una facultad discrecional.

Los funcionarios y servidores públicos de la Administración Pública que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o delitos aduaneros, están obligados a informar de su existencia a su superior jerárquico por escrito, bajo responsabilidad.

La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o delito de defraudación de rentas de aduanas; o estén encaminados a dichos propósitos, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación del Auto de Apertura de Instrucción a la

⁵⁸¹ Ramón Valdez Costa, Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano; Editorial AMF; Montevideo, Uruguay; 1982.

Administración Tributaria. En caso de incumplimiento el Juez Penal podrá disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar.

En caso de iniciarse el proceso penal, el Juez y/o Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las resoluciones judiciales, informe de peritos, Dictamen del Ministerio Público e Informe del Juez que se emitan durante la tramitación de dicho proceso.

En los procesos penales por delitos tributarios, aduaneros o delitos conexos, se considerará parte agraviada a la Administración Tributaria, quien podrá constituirse en parte civil.

Igualmente, la Administración Tributaria ejercerá su facultad discrecional cuando al amparo del artículo 193º del Código, la utilice para efectos de denunciar otros delitos, cualquiera que sea.

En este caso, la Administración Tributaria formulará la denuncia correspondiente en aquellos casos que encuentre indicios razonables o pruebas consistentes de la comisión de otros delitos en general, quedando plenamente facultada para constituirse en parte civil, para efectos de pedir la reparación civil pertinente.

Al respecto, recordamos y precisamos que en Derecho Penal el ejercicio de la acción penal es pública, pues en el caso de los delitos tributarios dicha acción no la ejerce el Ministerio Público, sino que corresponde a la parte agraviada.

Y parte agraviada es el órgano administrador del tributo. Igualmente se debe tener en cuenta que no procede la formulación de la denuncia penal por delito tributario cuando se ha regularizado la situación tributaria.

Es decir, si la deuda tributaria originada por la realización de alguna de las conductas constitutivas del delito tributario ha sido regularizada o extinguida, no procederá formular denuncia alguna, siempre que ocurra antes que se inicie la investigación fiscal o que el órgano administrador del tributo notifique cualquier requerimiento relacionado al tributo cuestionado.

Dicha improcedencia de presentar la denuncia, es de alcance también por las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido en relación con dicha deuda tributaria regularizada.

Debemos entender que cuando se habla de regularización es una referencia al pago total de la deuda tributaria (tributo, intereses, multas) o de ser el caso, a la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente.

Es decir, la idea es que si paga o si devuelve, no procederá la denuncia.

Pero preguntamos, y si se compensa la deuda tributaria? No procede dicha figura en el presente caso. Igual ocurrirá con las otros medios de extinción señaladas en el Código Tributario.

Por tratarse de unos delitos de Tratamiento especial es que el Ministerio de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte suprema de la República para la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el Fiscal de la Nación para el nombramiento de fiscales ad-hoc (especializados), cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministerio de Economía y Finanzas.

Si bien es cierto, el titular para ejercer la acción penal es la parte agraviada únicamente, esto no quiere decir que una tercera persona pueda denunciar la comisión de un delito tributario.

Claro que puede, sólo que esta tercera persona presentará su denuncia no ante el Ministerio Público (Fiscalía) sino ante la Administración Tributaria.

Es de señalar que a nivel de la propia Administración Tributaria, los funcionarios que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios, están en la obligación de informar de su existencia a su superior jerárquico por escrito, bajo responsabilidad.

Esta situación puede darse tanto en un procedimiento de fiscalización, reclamos, cobranza coactiva u otra situación en que el funcionario esté representando a la administración tributaria y de querer presentar una denuncia habiendo tomado conocimiento del acto delictivo en forma personal, pues presentará su denuncia como cualquier tercera persona. (Volveremos a tocar este tema cuando hablemos de la acción penal). Cabe citar por el momento la RTF N° 25-1-99 de fecha 19 de enero de 1999 que señala que *“Conforme al artículo 192° del Código Tributario - Decreto Legislativo N° 816, la Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios, o estén encaminados a este propósito, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público”*.

3.2 Las Vías Paralelas.

La figura de vías paralelas se cumple cuando a raíz de un mismo hecho nacen o se originan diversos procedimientos para su realización o tramitación. Esto ocurre más que nada cuando estos procedimientos corresponden a jurisdicciones distintas, vale decir una jurisdicción administrativa y una judicial. Esta figura de vías paralelas mayormente no se dá dentro de una sola jurisdicción (por ejemplo, si el contribuyente solicita una devolución de tributos ya no cabrá la interposición de reclamo alguno).

Desde tal punto de vista cuando la Administración Tributaria constata hechos que presumiblemente constituyan delito tributario, o estén encaminados a este propósito, tiene la facultad discrecional de formular la denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo que haya culminado el procedimiento de fiscalización o de verificación, por lo que se tramitarán en forma paralela los procedimientos penal y administrativo, y además a constituirse en parte civil en el proceso judicial.

Es decir, la Administración Tributaria emitirá los valores respectivos que sean consecuencia del procedimiento de verificación o fiscalización correspondiente, siempre que sea dentro del plazo de 30 días de notificado el Auto de Apertura de Instrucción a la misma Administración.

Si la Administración Tributaria no cumpliera con emitir los valores referidos (Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Ordenes de Pago) el juez Penal podría disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiere lugar.

Cabe precisar que es obligación del Juez y/o Presidente de la Sala Superior competente, cuando se inicie el proceso penal, el notificar a la Administración Tributaria de todas las resoluciones tales como los informes policiales, los dictámenes fiscales y los informes fiscales que se emitan durante la tramitación del referido proceso.

En resumen, sí es posible desarrollar por un lado el proceso penal y en forma paralela, al mismo tiempo, el procedimiento administrativo correspondiente. Para clarificar la idea recurrimos a jurisprudencia del Tribunal Fiscal que, entre otras, en su Resolución N° 06769-5-2003 señala que *“cuando se verifique la existencia de un proceso por delito defraudación tributaria contra la recurrente, éste Tribunal tiene la obligación de emitir pronunciamiento si cuenta con los elementos necesarios para hacerlo, salvo que para ello requiera el fallo del citado proceso penal, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento respecto del extremo que corresponda, debiendo la Administración devolver los actuados una vez que culmine el proceso penal, adjuntando copia certificada de la sentencia para efecto de la emisión del pronunciamiento definitivo”*.

- Puede considerarse dentro de los procedimientos administrativos el de cobranza coactiva tanto como el de fiscalización u cualquier otro que amerite el caso.

- Como caso práctico podemos mencionar lo que ocurre cuando al contribuyente se le han emitido valores a cobrar, los cuales en su disconformidad procede a reclamar y posteriormente a apelar ante el Tribunal Fiscal, aduciendo que es culpa del administrador de la empresa.

Resulta que como se trata de documentos de pago fraguados con los que supuestamente se hubieran cancelados dichos valores, la Administración Tributaria le abre el respectivo proceso penal ante el Poder Judicial.

Pues bien, ante ésta situación el Tribunal Fiscal no puede emitir pronunciamiento alguno hasta que el proceso penal culmine en la vía judicial.⁴

Un caso a mencionar como referente del tema es la RTF N° 272-2-99 que señala *que conforme a lo dispuesto en el artículo 192° del Código Tributariola Administración Tributaria de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o estén encaminados a este propósito, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativos.*

3.3 Autonomía de las Penas.

El artículo 190° del Código Tributario es el que prevé la figura de la autonomía de las penas por delitos tributarios.

Dicho artículo establece que las sanciones penales (llámese penas) por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar.

Por otro lado, hablando de aplicación de sanciones y cobros de deuda tributaria, el artículo 191 de la citada norma, establece que no habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente, que es independiente a la sanción penal.

Cabe precisar que las penas (sanciones penales) por delitos tributarios se aplicarán aún sin perjuicio de que se cobre la deuda tributaria y aún así se haya aplicado las sanciones administrativas correspondientes.

El denunciado puede pagar la deuda tributaria así como puede cumplir con las sanciones dispuestas por la Administración Tributaria, pero todo ello sin perjuicio de que se le aplique los castigos del derecho penal de todas maneras.

Lo que se confirma cuando el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 272-2-99 del 23 de febrero de 1999 precisa que *....."imponiéndole tres años de pena privativa de libertad suspendida en su ejecución en el plazo de un año, así como al pago de 180 días multa equivalente a S/. 2,000.00, todo sin perjuicio de pagar la deuda tributaria a determinarse por el Tribunal Fiscal en el proceso respectivo".*

⁴ RTF N° 518-2-98 del 17-06-1998.

Esto es lo que se llama Autonomía de las penas por delitos tributarios.

3.4 El valor probatorio de los informes técnicos.

Cuando toquemos el tema de los Informes Periciales debemos acudir necesariamente al artículo 194º del Código Tributario.

En ese sentido, los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de un informe de peritos de parte.

Nuestro Código Tributario establece que los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán para todo efecto legal, el valor de un informe de peritos de parte.

Pues entonces, debemos empezar por precisar **Qué es una prueba?**

Una prueba es todo aquello que en el proceso pueda conducir a la determinación de los elementos necesarios del juicio; en todo caso va a ayudar a confirmar o demostrar las hipótesis o afirmaciones realizadas.

Ahora definamos **Qué es una pericia?**

La pericia es el medio probatorio con el cual se intenta obtener para el proceso, un dictamen fundado en especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos, útil para el descubrimiento o valoración de un elemento de prueba.

Justamente la pericia es necesaria porque el juez debe de ser ilustrado sobre determinados aspectos científicos, artísticos o técnicos que él no conoce.

En el caso de los delitos tributarios, ésta pericia recibe el nombre de Pericia Contable, ya que dada la importancia que tienen y por el aporte que brindan para el esclarecimiento de estos delitos, es que debe ser practicada por peritos idóneos, es decir por profesionales en Contabilidad debidamente colegiados, y que por supuesto estén debidamente nombrados por el juez de la causa. Al margen de ello nuestro Código Tributario nos precisa que existiendo documentos, informes, análisis, cuadros de carácter técnico o contable preparados por los profesionales auditores de la Administración Tributaria

dentro del proceso de investigación, así no hayan sido nombrados expresamente por el juez, tienen pleno valor, tal cual como si lo hubiera preparado un perito nombrado por el mencionado juez.

Esto es entendible dado que para preparar la investigación administrativa ha tenido que ser preparada por los auditores de la SUNAT y, no por profesionales independientes. Es decir, quién se encargó de la investigación? Qué documentos se han emitido durante dicha investigación? Nada mejor que aprovechar dichos documentos otorgándoles carácter de pericias contables.

4. La Ley Penal Tributaria – Aspectos sustantivos.

Se observa que las disposiciones administrativas procesales están contempladas en el Código Tributario, así como que las disposiciones generales de carácter penal están en el Código Penal y en lo que respecta específicamente al delito tributario, pero en la modalidad de la defraudación tributaria, lo encontramos perteneciente al mismo Código Penal en el Libro Segundo, pero por razones de su naturaleza especialísima se regula en una ley aparte, a la que llamamos Ley Penal Tributaria, que es justamente el tema de nuestros siguientes comentarios.

Mencionamos que para tales efectos, en mediados del año 1995 el Congreso de la República por Ley N° 26557, dentro de una política fiscal de fuerte impacto había delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre las normas relacionadas con impuestos, contribuciones, aportaciones y demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura los regímenes especiales, entre otros aspectos así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que estos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes, entre otras materias.

Como resultado de dicha delegación, la Ley Penal Tributaria aprobada por el Decreto Legislativo N° 813 y publicada el 20 de abril de 1996, regula en forma íntegra, exclusiva y ordenadamente el delito de defraudación tributaria, tanto en la parte sustantiva como en aspectos procesales y de juzgamiento tales como la caución, la acción penal, consecuencias accesorias a las personas jurídicas.

Recordemos que cuando hablamos del delito de defraudación tributaria no estamos refiriéndonos a los delitos aduaneros que tienen su propia regulación especial (Ley N° 26461 publicada el 08 de junio de 1995) que comprende los Delitos de Contrabando, Defraudación de Rentas de Aduanas y el de Receptación. Así como que tampoco comprende los Delitos de Elaboración y Comercio Clandestino de Productos regulados en los artículos 271° y 272° del Código Penal.

El otorgar la regulación del delito de defraudación tributaria en una ley especial, y sobre todo, del análisis de sus artículos nos percatamos que estamos acorde con las modernas teorías del derecho penal en el mundo.

Vale decir que estamos acogiendo en nuestra cultura penal la aplicación de los más modernos Principios Penales, a nivel internacional, llamados de Intervención Mínima y de Ultima Ratio (Entendidos como que si la sociedad está bien constituida y si funcionan en forma regular las principales instituciones sociales, entonces el sistema penitenciario debería intervenir sólo en último caso).

Asimismo, esta ley especial tiene las características de ser fragmentaria, y seguir las nuevas corrientes despenalizadoras y descriminalizadoras. (establecer la menor cantidad de sanciones y de figuras delictivas).

En la coyuntura que se otorgó esta ley, fue el momento en que la Administración Tributaria recibe el pleno apoyo del Estado logrando así reforzar e incrementar la conciencia tributaria que había estado en declive en los anteriores años en nuestra sociedad.

Junto con otras normas tributarias de carácter administrativo, es que la presente ley en comentario, logra mejorar el cumplimiento tributario de los contribuyentes.

Por último precisamos que el Decreto Legislativo 813° deroga los artículos 268° y 269° del Código Penal y, además entre sus múltiples novedades es que redacta en forma específica (su propio artículo) un tipo base de delito tributario de defraudación tributaria, y en artículos apartes regula sus modalidades alternativas así como sus agravantes, otorgando así por primera vez en el Perú un tratamiento integral del delito de defraudación tributaria.

Realizada la introducción de fondo del por qué de esta ley, es que para una mejor aplicación de la ley en cuanto a saber cuantas modalidades de defraudación tributaria se regulan y qué penas contiene cada una, presentamos un cuadro resumen al respecto:

CUADRO RESUMEN DE PENAS APLICABLES

ART.1° - TIPO BASE	- 5-8 AÑOS PENA PRIVATIVA
ART.2° - MODALIDADES	- 5-8 AÑOS PENA PRIVATIVA
ART.3° - TIPO ATENUADO	- 2-5 AÑOS PENA PRIVATIVA
ART.4° - TIPO AGRAVADO	- 8-12 AÑOS PENA PRIVATIVA
ART.5° - TIPO AUTÓNOMO	- 2-5 AÑOS PENA PRIVATIVA

4.1 El Tipo Base.

El delito de defraudación tributaria en su tipo base está regulado en el artículo 1° del Decreto Legislativo, señalando que, el que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años.

Dicho artículo fue sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31-12-98, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 1.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa."

Es lo que la doctrina concuerda en llamar la figura de delito de evasión tributaria o evasión fiscal, lo que entendemos como el sustraerse del pago de una deuda tributaria exigida por ley hacia el ente fiscal. Y lo resaltante es que ésta figura de sustracción no es solamente un no pagar sino que requiere que sea de manera ilícita, fraudulenta, engañosa, astuta.

Recordemos que la evasión tributaria, a diferencia de la elusión, tiene como premisa que la obligación tributaria ya nació, en cambio en la elusión es evitar que nazca justamente la obligación tributaria.

- Qué elementos encontramos en la configuración del presente tipo base?

Encontramos 4 elementos que pasamos a enlistar:

- a) Debe ocurrir un provecho o beneficio propio por parte del infractor o por parte de un tercero.
- b) Debe lograr que el fisco incurra en error como consecuencia de aquella conducta.
- a) Debe existir el acto fraudulento, engañoso, artificioso.
- b) Debe procurarse a favor del infractor un tributo no pagado, es decir, debe existir una omisión de la deuda tributaria. Es lo que se llama en doctrina un perjuicio patrimonial.

Por supuesto que estos 4 elementos deben ser concurrentes, formando una relación causal entre éstos logrando constituir la idoneidad del ardid.

Esta consecuencia se explica porque de ocurrir solamente el fraude pero no el error, el delito no se configurará, será una tentativa pero no un delito consumado.

Esto se entiende porque recordemos que el bien jurídico tutelado es la recaudación de tributos y no la fé pública.

- Ante la pregunta de porqué no se señalan taxativamente los varios tipos de defraudación tributaria, la respuesta será que por más que se logre realizar una lista exhaustiva, se estaría permitiendo al delincuente que intente crear una nueva figura evasiva, logrando así la impunidad; por tal razón, es que el artículo en forma muy acertada atina solo a dar los elementos calificativos del delito.

- Solo como ilustración, citamos los siguientes casos:

- Ocurra ocultamiento engañoso de información.
- Elaborar documentos falsos.
- Elaborar declaraciones falsas
- Declarar bases imponibles falsas
- Declarar crédito fiscal falso
- Registrar anotaciones falsas
- Elaborar facturas falsas (utilizar)

En suma, para configurar este delito se hará uso de trampas, de simulaciones, alteraciones de fechas, dobleces de textos o registros.

Es más cuando ocurren incongruencias entre los hechos y las normas o entre los hechos y sus registros, la Administración Tributaria deberá evaluar si se configura el delito en estudio.

Estas incongruencias las podemos encontrar en la inexactitud de las declaraciones o de los comprobantes disconformes con la normatividad legal o reglamentaria vigente; así como adoptar formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias según la legislación comercial.

Ojo que estos supuestos no debe tratarse de normas no cumplidas por problemas de interpretación, sino que dichas normas deben ser claras y expresas.

Igualmente se presumirá defraudación tributaria cuando ocurran incongruencias entre lo fáctico y lo formal, es decir, entre los hechos y sus anotaciones o registros. Por mencionar, tenemos, contradicción entre los registros, libros, documentos y las declaraciones juradas, informes o escritos vinculantes.

Y contradicción entre los libros y los hechos anotados. La lógica de estas tipificaciones responde a que los hechos económicos (y los hechos imponibles) deben ser materia de probanza ante la Administración Tributaria, por lo que debe existir correlación entre éstos y los comprobantes contables, registros, declaraciones, etc. Que sirvan de prueba de aquellos.

Si ese orden lógico se interrumpe, ocasionando un perjuicio patrimonial, por error y con fraude, entonces se estaría configurando el ilícito tributario.⁵

⁵ Caso a estudiar es el Expediente Judicial 25-96 (antes del Decreto Legislativo N° 813) seguido contra Ricardo Palma Michelsen por Delito de Defraudación Tributaria por que omitía ingresos utilizando un doble juego de facturas con la misma

Cabe agregar que el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 07376-4-2003 ha definido que **una operación es inexistente** cuando ocurren las siguientes situaciones:

- a. *Una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación,*
- b. *Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación,*
- c. *El objeto materia de venta es inexistente o distinto,*
- d. *La combinación de a. y c. o b. y c.*

4.2 Modalidades del Tipo Base:

La Ley Penal Tributaria en su artículo 2 señala que son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del Artículo anterior:

- a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.
- b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Del desmenuzamiento de dicho artículo se observa que se señala taxativamente 4 situaciones genéricas ⁽⁶⁾ que no están comprendidas en el tipo base del delito.

- Cuando exista ocultamiento de bienes, rentas o ingresos.
- Cuando exista consignación de pasivos falsos.
- Cuando exista omisión de entrega de retenciones.
- Cuando exista omisión de entrega de percepciones.

Estos supuestos no se derivan de una lectura del punto anterior, y se procura cubrir lo más que se pueda las posibles figuras delictuosas de la defraudación tributaria; claro está que para que se enfoque el delito se debe reunir los elementos del tipo base, más la presente.

Es de entender que si bien el tipo base habla más que nada de falsedades, dobleces, artificios, en este punto se castiga el ocultar, el no declarar, el omitir lo debido.

Cuando hablamos de ocultamiento, cabe destacar que por sí solo no configura el ilícito, si es que no lleva consigo un ocultamiento de la situación económica o patrimonial, sin perjuicio de los demás elementos ⁽⁷⁾.

numeración, determinándose que las facturas de mayor monto no se registraban, consignándose en ambas facturas datos diferentes tal como el nombre del cliente.

⁶ Perdón por la paradoja. El autor.

⁷ Lilian Gunfinkel del Wendy; Eduardo Angel Russo; Ilícitos Tributarios; Ediciones Depalma; Argentina, Buenos Aires; 1993.

Este ocultamiento, que no va a durar mucho, porque obviamente será descubierto por la fiscalización para que pueda ser denunciado, es el que determinará la idoneidad del ardid.

Por ejemplo: la persona que cobra arriendos por los predios de su propiedad y resulta que a pesar que están inscritos en Registros Públicos no los declara ante la Administración Tributaria.

La persona realiza operaciones de transferencia de dominio de bienes inmuebles o de vehículos y no procede a inscribirlos y consiguientemente no los declara al ente fiscalizador.

Un profesional que no declara el total de sus ingresos por generación de rentas de cuarta categoría. Consignar deudas civiles, comerciales, laborales, etc. en sus registros contables y que sean inexistentes configurará la modalidad de consignación de pasivos falsos.

- En cuanto a la omisión de ingresos retenciones o percepciones “efectuadas”, cabe señalar que se está refiriendo a la responsabilidad del agente de retención o de percepción que omitan ingresar el tributo retenido o percibido debiendo entenderse como que no depositan o que mantengan en su poder dicho tributo considerando que la conservación indebida de los importes se puede ejercer en forma total o sobre parte del tributo retenido o percibido.

Si no cumple con depositar una parte del total de dicho tributo, ya se está configurando la acción delictiva.

Debemos entender que ésta figura es delictiva porque se parte del supuesto de que está en posesión de un dinero que no le pertenece con lo que se configura un símil del delito de apropiación ilícita, con la particularidad de ser producto de un exceso o abuso de confianza.

En doctrina a la presente figura se le trata como si fuera un delito de resultados.

Esta figura incrimina al agente de retención o percepción que mantuviese en su poder, después de vencido el plazo para su ingreso, el tributo retenido o percibido y no ingresado a las arcas fiscales.

Sabiendo de lo difícil que resulta la prueba de la intencionalidad (dolo) es una ayuda el observar la magnitud del monto retenido o percibido y del lapso de tiempo que duró la omisión. Si bien aún, cuando estos datos (monto y demora) sean mínimos, la configuración del delito de todas maneras se dará; pero sí servirá como elemento de presunción de la existencia del dolo.

4.3 Tipo Atenuado de Defraudación:

Estando tipificada la figura base en el artículo 1° de la ley, la novedad es que en el artículo 3° se regula el mismo tipo base pero en forma atenuada.

Precisa que el que mediante la realización de las conductas descritas en los Artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un período de doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del período, según sea el caso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cinco años.

Y que tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo.

Dicho artículo fue sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 3 de diciembre de 1998, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 3.- El que mediante la realización de las conductas descritas en los Artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un período de 12 (doce) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del período, según sea el caso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

Tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo."

Estamos hablando del delito de defraudación tributaria previsto como tipo base, es decir, con la concurrencia de todos sus elementos que como hemos visto son 4: a) beneficio patrimonial, b) fraude, c) error y d) tributo omitido; pero que dada la intensidad del daño causado se le otorga un tratamiento penal de menor grado.

En este caso se está aplicando el criterio de que a menor gravedad le corresponde igualmente un menor castigo.

Al margen de las propias circunstancias agravantes y atenuantes que señala el propio Código Penal, tales como la reincidencia en las conductas delictuosas, el conocimiento que tuvo o debió tener de la obligación o lo que se considera como la ignorancia o error no culpables sobre el carácter delictuoso de un acto; resulta que en forma especial la presente ley establece su propio atenuante del delito.

Para establecer el tipo atenuado debemos tener en cuenta 2 elementos que son fácilmente sujetos de medición:

- el elemento temporal
- el elemento cuantitativo de la omisión.

Como el bien jurídico tutelado es el perjuicio sufrido sobre los ingresos y egresos del Estado, es un perjuicio que es de naturaleza económica, por tanto se puede apreciar diversas magnitudes en el daño causado por el sujeto activo, pudiendo ser éstas de menor o mayor gravedad. Justamente, el artículo en estudio se refiere a hallar aquel daño de menor gravedad para lo cual establece límites en forma expresa.

El primer límite (elemento temporal) es cuando señala que deja de pagar en todo o en parte tributos que establezcan las leyes, durante un ejercicio gravable para tributos de periodicidad anual o doce meses respecto de tributos de periodicidad mensual. Como vemos, la constante es el tiempo de doce meses, en forma de un solo ejercicio gravable o en forma continuada (por ejemplo: de julio a junio del siguiente año)

El segundo límite es la estimación patrimonial (elemento cuantitativo) establecida en un monto dejado de pagar en todo o en parte que no exceda de 5 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

Aclaremos que la UIT a aplicar será la vigente al inicio del ejercicio (periodicidad anual) o del último mes del periodo (periodicidad mensual) (por ejemplo: si las deudas tributarias van desde el periodo de julio a junio del siguiente año, la UIT aplicable es la de junio último).

4.4 Tipo agravado:

El artículo 4° de la ley regula la figura agravada de la defraudación tributaria la que establece que será reprimida con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años, cuando el contribuyente incurra en las siguientes acciones:

- a) Obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.
- b) Simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

El presente artículo ha sido sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31-12-98, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 4.- La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización."

Derivado del tipo base de defraudación tributaria, éste recoge el anterior artículo 269° del Código Penal (ya derogado) y lo presenta como una figura agravada del mismo por cuanto presenta particularidades distintas.

Observaremos que para que se configure el presente delito no es necesario que se dé el no pago, no es necesario que se incurra en una omisión del pago de la deuda tributaria; solo basta que se obtenga el beneficio o el estado de insolvencia.

De qué beneficio fiscal estamos hablando? De los siguientes :

- Exoneraciones
- Inafectaciones
- Reíntegros
- Saldos a favor
- Crédito fiscal
- Compensaciones
- Devoluciones
- Incentivos.

Según doctrina esta figura es conocida como un delito de "procuración fraudulenta del régimen de promoción" considerando que no solo se está perjudicando la actividad financiera del Estado sino además se está atentando contra la política fiscal y económica del Estado de incentivos a los inversionistas y atenta contra la posibilidad de generar fuentes de empleo y de desarrollo.

Claro es preguntarse cómo podría realizar un estudio técnico el Estado en busca de lograr una política adecuada de beneficios, si se está trabajando sobre una base incierta? De ahí su lógica para entenderlo.

Cabe decir que en otros países, como en Argentina, la presente acción está considerada como delito la cual se desenvuelve mediante cualquier forma de ardid o engaño de lo que se vale fraudulentamente para obtener regímenes de promoción.

Tratándose de casos de defraudación tributaria vistos en el artículo 1° de la ley, es necesario aclarar que son delitos que se establecen en la fase de liquidación y/o determinación, mientras que, valga la diferencia, en el presente artículo el fraude se establece en la etapa de la recaudación tributaria.

Mientras que en la figura original se caracteriza por que se evita la determinación de la deuda, en la presente modalidad se procura el engaño al momento de presentarse ante la Administración Tributaria con una declaración falsa.

A mayor ejemplo, en la defraudación tributaria base se busca engañar para que no se origine la obligación tributaria, esta modalidad busca procurarse un beneficio tributario inexistente que aún después de ser procesado por la Administración seguirá llevando al equívoco en posteriores verificaciones realizadas por ésta.

Precisamos nuevamente que en ésta modalidad, basta que se obtenga un indebido beneficio tributario para que se configure el delito. No es necesario que exista un monto de tributo dejado de pagar, como se lo requiere la figura base.

En lo que se llama en doctrina del Derecho Penal que se trata de un delito de peligro, donde no se requiere que el resultado se produzca, pero que el bien jurídico tutelado si es igual en todas las modalidades, vale decir, el perjuicio fiscal, potencial o no.

Recomendamos estudiar el caso referido al contribuyente Engelhard Perú S. A. C. - en Liquidación (RTF. N° 00590-2-2003 de fecha 04 de febrero de 2003) llevado al Poder Judicial, el que trata sobre obtención indebida de beneficios, y como muestra citamos unas líneas de la resolución mencionada: *“que dentro de su el develamiento del ropaje jurídico utilizado por la recurrente a través de su documentación permite determinar la existencia de falta de identidad entre los comprobantes de pago y la entrega física del oro, y en consecuencia calificar como no reales a las operaciones materia de autos, desconociendo el crédito fiscal al amparo del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en consecuencia el saldo a favor del exportador”*.

Por otro lado, respecto al delito de simulación o provocación de Estados de insolvencia patrimonial, la doctrina no está segura de clasificarla como un delito de resultado o de peligro, donde cabe decir que la mayoría de los tratados lo clasifica como delito de resultado.

Para esto debemos entender que si se obtiene la insolvencia patrimonial (propia o ajena) es un resultado concreto. Pero también hay un peligro concreto que es el imposibilitar el pago de la deuda tributaria.

Y si leemos el párrafo pertinente, nos daremos cuenta que producto de la simulación del estado de insolvencia se “imposibilita el cobro de tributos”, con lo que se verifica la dirección de la intervención del sujeto, reafirmando nuestra posición.(delito de resultado).

Igualmente, en ésta modalidad, la consumación se establecería al producirse la insolvencia que amenace el incumplimiento fiscal.

Esta figura no castiga al que no cumple porque no puede, sino al que no cumple queriendo aparentar que no puede.

Debe entenderse que no es la idea crear un negativismo contra la institución de la insolvencia patrimonial (que es una figura totalmente válida) sino que se pretende evitar el fraude al producirse enajenaciones de bienes y patrimonios ficticios, inexistentes y en todo caso no acordes con los valores recibidos o registrados.

Lo que quiere decir, que no interesa si la enajenación es real o simulada, bastando solamente que no exista correspondencia en la valorización de la citada operación.

El fraude puede consumarse haciendo desaparecer los fondos producidos por las enajenaciones ⁽⁸⁾ . El delito se configurará una vez establecido el monto correcto que se debe pagar por tributos, el sujeto activo no puede cobrar dicha deuda, por concentrarse el sujeto pasivo en estado de insolvencia obtenido por medios fraudulentos.

Una novedad de la ley es que anteriormente ésta figura se provocaba o simulaba una vez iniciado el procedimiento administrativo o judicial, mientras que ahora debe darse una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

Porqué este cambio?

Porque resulta que antes el contribuyente en pleno procedimiento de fiscalización tenía conocimiento previo de la deuda tributaria y ya podría intentar cubrir una insolvencia indebida y no era delito. Eso se ha corregido con la presente redacción.

Un procedimiento administrativo o judicial son posteriores al conocimiento previo que tuvo el deudor tributario de sus incumplimientos, ventaja que ahora ya no se dá.

Si bien la defraudación tributaria del tipo base se dá en la fase de la liquidación y/o determinación tributaria, en el presente delito la defraudación se dará en la fase de recaudación y/o fiscalización.

⁸ Lilian Gunfinkel de Wendy, Eduardo Angel Russo; Ilícitos Tributarios; Ediciones Depalma; Bs. Aires; Argentina; 1993.

4.5

El Delito Contable:

La nueva modalidad conocida como Delito Contable o de los Contadores, lo que creemos que está mal denominada ya que los contadores no son necesariamente los que pueden caer en la presente figura, está prevista en el artículo 5 ° de la ley, que señala que será reprimido con Pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de cinco años, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables realice las siguientes acciones:

- a) Incumpla totalmente dicha obligación.
- b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
- c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
- d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y /o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

Para un mejor conocimiento del tema informamos que dicho artículo ha sido sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 5.- Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:

- a) Incumpla totalmente dicha obligación.*
- b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.*
- c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.*
- d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación."*

Si bien es cierto estas modalidades formaban parte del derogado art. 269° del Código Penal, en la actual ley se les ha considerado en forma independiente (se le considera un tipo autónomo) porque si bien en la figura base se necesita que exista un tributo impago para su configuración, en la presente modalidad basta que se plasme las irregularidades de carácter contable-tributarias y que no necesariamente deben derivar en un no pago de deuda tributaria sino que solo requiere que ocurra el acto fraudulento, engañoso en los registros contables y con incidencia en las anotaciones de ingresos y egresos.

Precisamos que el bien jurídico tutelado es el proceso de ingresos y egresos, en desobediencia de las normas contables básicas.

Sostiene Hugo Vizcardo⁽⁵⁸²⁾ que mientras el delito de defraudación protege de modo específico la recaudación tributaria, en la presente modalidad el bien jurídico inmediato es el interés público a la llevanza, por parte de los sujetos pasivos obligados a ellos, de una contabilidad en regla, que permita conocer la auténtica realidad de la empresa. Sin perjuicio de considerar como bien jurídico nuclear la recaudación tributaria.

Qué actos son considerados delitos?

En primer lugar, el que no lleva libros y registros contables estando obligado a hacerlo.

Aquellos que realizan anotaciones falsas en los libros y registros contables (basta que realicen anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres, datos, operaciones, ingresos y gastos falsos).

Aquellos que realizan ocultamiento o destrucción de libros y registros contables (basta que destruyan u oculten en forma total o parcial los libros y/o registros contables o documentos relacionados con la tributación, tales como comprobantes de pago, sustentos contables, etc).

Qué pasa si se presenta la modalidad de defraudación contable y además ocurre el no pago de la deuda tributaria correspondiente al tipo base?

En dicho caso se aplicará el tipo base como figura delictiva a sancionar.

De qué tipo de documentos hacemos mención?

En nuestra realidad tributaria podemos decir que se conoce de 3 tipos de documentos: Libros de Contabilidad, que por Ley se debe llevar; Estados Contables, que sustentan los movimientos registrados y las Declaraciones Juradas presentadas ante la Administración Tributaria.

Ahora bien es necesario aclarar que si ocurriera uno de ellos en la anotación contable y se produjera una tachadura, esta debe conllevar en forma inmediata y seguida la constancia del error para validarla, caso contrario será un acto delictivo.

5.- La Ley Penal Tributaria – Aspectos Procesales

5.1 La Acción Penal :

Cuando hablamos de la acción penal debemos estudiar los artículos 7°, 8° y 9° de la ley. Tema que fue visto preliminarmente cuando hablamos de la Discrecionalidad de la Administración Tributaria. Sin

⁵⁸² Silfredo Hugo Vizcardo; El Ilícito Tributario; Instituto de Investigaciones Jurídicas Pro Derecho; Lima, Perú; 2006.

perjuicio de considerar las modificaciones pertinentes establecidas en el nuevo Código Procesal Penal aprobado por Decreto Legislativo N° 957 (ver última anotación), lo que no es óbice para estudiar el proceso penal en sí en sentido lato.

El Ministerio Público, (la Fiscalía, para aquellos que no lo diferencian) en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. Al efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo.

El Órgano Administrador del Tributo para los efectos señalados en el Artículo 7 del presente Decreto Legislativo, realizará la correspondiente investigación administrativa cuando presuma la comisión del delito tributario. El Órgano Administrador del Tributo, en la etapa de investigación administrativa, podrá contar con el apoyo de cualquier dependencia de la Policía Nacional.

La Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 del Decreto Legislativo N° 813.

Para entender que es la acción penal lo mejor es pensar en la forma como se combatía históricamente los delitos, tanto como venganza o como autodefensa, así hasta llegar al desarrollo de la figura del Estado la que asume la administración de justicia para efectos de evitar juntamente la violencia contra violencia.

Acción lo definimos, citando al célebre jurisconsulto romano Celso, como el derecho de perseguir enjuicio lo que no es debido.

Dentro de las características de la acción penal encontramos la de ser pública (excepcionalmente es privada en caso de que el interés de la víctima prevalece sobre el interés social), indivisible, obligatorios y la oficialidad en que el titular del ejercicio de la acción es el Estado (Ministerio Público) y actúa de oficio en que conjuntamente con la oficiosidad no necesita de denuncia de tercero (basta que se entere por las noticias).

Entendiendo que en un proceso penal normal es el Ministerio Público el que asume la titularidad del ejercicio de la acción penal incluso con independencia en el rol de la investigación; pues ahora debemos situarnos en un proceso especial como es el Proceso Penal – Tributario.

- Respecto al proceso penal-tributario debemos empezar por mencionar que cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros. Cualquier persona, sea un cliente, un proveedor o incluso un trabajador del contribuyente que tiene conocimiento del actuar delictuoso

puede acercarse a la Administración Tributaria e ingresar por Mesa de Partes el escrito de denuncia correspondiente (no existe un formato específico) tratando de acompañarlo de la mayor cantidad de pruebas que pueda.

- Asimismo los funcionarios y servidores públicos de la administración Pública que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o delitos aduaneros, estarán obligados a informar de su existencia a su superior jerárquico por escrito, bajo responsabilidad. Un funcionario que trabaja en el área de cobranza coactiva, auditoría, reclamaciones, etc, que por las características de su labor llegan a conocer de tales hechos, inmediatamente deberá comunicar (memorándum sin número sería lo aconsejable) a su inmediato superior. Pero si el funcionario toma conocimientos del acto fuera de horas de trabajo, le corresponderá presentar la denuncia como cualquier particular.

- La Administración Tributaria de constatar hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros, o estén encaminados a dichos propósitos, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o de la verificación, tratándose de formas paralela los procedimientos penal y el administrativo, en tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Ordenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, resultado de dicha fiscalización en un plazo que no exceda de 90 días de la fecha de notificación del auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria.

- Con el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria se está procurando una forma distinta de ejercer la acción penal, lo que llaman la acción penal mixta, en que debe ser ejercitada dicha acción por la Administración Tributaria únicamente, y ya no por el Ministerio Público como es un proceso penal regular.

Para una mejor comprensión señalamos que los pasos son los siguientes:

- a) Denuncia ante la Administración Tributaria (sea de terceros, funcionarios o de oficio)
- b) La Administración Tributaria ejerce la acción penal presentando la denuncia formal ante el Ministerio Público.(éste ya no procede de oficio).
- c) Ejercida la acción penal, presentada de denuncia, proseguirá su trámite sin poder ser detenida ni por la propia Administración Tributaria.

Una razón valedera y técnica de porqué ésta innovación, es que el Ministerio Público no cuenta con los elementos ni conocimientos técnicos y especiales en materia tributaria.

También merece mencionarse como otra razón el hecho de que el Órgano Administrador del Tributo se encuentra con la imposibilidad legal de prestar o brindar información sobre aspectos de carácter

tributario relacionados con el denunciado (esto es lo que se llama Reserva Tributaria (artículo 85° Código Tributario)).

Un ejemplo de lo afirmado en el sentido de que es el órgano administrador el que investiga y dada la presunción presenta la denuncia y si la Fiscalía lo cree procedente formalizará la denuncia, tal es el caso que *de las consideraciones expuestas por la Administración Tributaria se aprecia que existen elementos suficientes que hacen presumir indicios de delito tributario (lo que no necesariamente implica que exista éste ya que ello corresponde determinar a la autoridad judicial)* según RTF N° 9057-5-2001 del 14 de noviembre de 2001.

5.2. Reglas sobre Caución

La Ley Penal Tributaria en sus artículos 10°, 11° 12°, 13°, 14°, 15 y 16° establece que en los casos de delito de defraudación tributaria, el Juez al dictar mandato de comparecencia o la Sala Penal al resolver sobre la procedencia de este mandato, deberá imponer al autor la prestación de una caución de acuerdo a lo siguiente:

- a) En los delitos previstos en los Artículos 1, 3 y 5 del Decreto Legislativo, se aplicarán las normas generales que rigen a la caución.
- b) En los delitos previstos en el Artículo 2 del Decreto Legislativo, la caución será no menor al treinta por ciento (30%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por concepto de multas, de acuerdo a la estimación que de aquella realice el Órgano Administrador del Tributo.
- c) En el delito previsto en el inciso a) del Artículo 4° del Decreto Legislativo, la caución será no menor al monto efectivamente dejado de pagar, reintegrado o devuelto, de acuerdo a la estimación que de este realice el Órgano Administrador del Tributo.
- d) En el delito previsto en el inciso b) del Artículo 4 del Decreto Legislativo, la caución será no menor al cincuenta por ciento (50%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por multas, de acuerdo a la estimación que de aquella realice el Órgano Administrador del Tributo.

Igualmente, en los casos de delito de defraudación tributaria, el Juez o la Sala Penal, al conceder la libertad provisional, deberá imponer al autor una caución de acuerdo a las reglas establecidas en el Artículo 10 del Decreto Legislativo N° 813.

En los casos de mandato de comparecencia o libertad provisional, el monto mínimo por concepto de caución a que se refiere el Artículo 10 del Decreto Legislativo, será el que estime el Órgano Administrador del Tributo a la fecha de interposición de la denuncia o a la fecha de solicitud de la libertad provisional respectivamente.

Los recursos administrativos interpuestos por el contribuyente contra la determinación de la deuda tributaria, estimada por el Órgano Administrador del Tributo, no impedirán la aplicación de lo dispuesto en la ley.

Asimismo, en los casos que se haya cumplido con el pago de la deuda tributaria actualizada, el Juez o la Sala Penal, según corresponda, determinará el monto de la caución de acuerdo a la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido, así como a las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión.

En el caso que se impute la comisión de varios delitos de defraudación tributaria, y a fin de cumplir lo dispuesto en el Artículo 10 de la ley, la caución deberá fijarse en base al total de la deuda tributaria que corresponda.

En el caso que sean varios los imputados que intervinieron en la comisión del hecho punible, el Juez o la Sala Penal impondrá al partícipe, un monto no menor al diez por ciento (10%) de la caución que corresponde al autor.

Finalmente, en los casos que sean varios imputados, los autores responderán solidariamente entre sí por el monto de la caución determinada según corresponda. Igual tratamiento recibirán los partícipes.

Ahondando un poco más, recordemos en primer lugar el porqué de la caución?.

Desde las épocas antiguas el objeto de la caución era el aceptar una fianza ofrecida por los encausados a cambio de su libertad.

Ya desde las épocas de la antigua Grecia y Roma, la idea era que nadie debía ir a prisión si es que podría pagar una fianza pública, siempre y cuando no se trate de crímenes de gran gravedad.

Es justamente ésta la idea básica de lo que se llama libertad provisional en la actualidad, entendiéndose ésta como una medida contracautelar cuyo fin es salvaguardar los fines del proceso penal hasta y durante el curso de la causa.

Lógicamente ésta procede cuando no procede una detención y puede existir una comparecencia restringida (no es delito grave).

Existen 2 tipos de libertad provisional, la llamada libertad protestativa, que es bajo palabra, y la libertad condicional, que es la adoptada por nuestro sistema penal.

La caución (o también llamada fianza personal) es un medio para garantizar la presentación del inculpado en el proceso penal, permitiéndose incluso la garantía de tercera persona.

En la práctica, la tramitación de la solicitud de la libertad provisional debe formularse mediante recurso especial formando un cuaderno que se llama Incidente de Libertad Provisional, presentándolo ante el Fiscal Provisional que conoce de la causa, y esté previo estudio del expediente principal

emitirá su Dictamen (Procedente o Improcedente) y la remitirá ante el Juez para que en 24 horas conceda o deniegue la solicitud.

De emitirse la resolución del juez concediendo la libertad provisional, ésta debe contener la orden de excarcelación, el monto de la caución fijada y las reglas de conducta que debe seguir el procesado.

Si se emite la resolución del juez declarando improcedente la solicitud de libertad provisional, procede interponer el recurso de apelación.

Cabe agregar que si el Fiscal no está de acuerdo con la resolución que concede la libertad provisional y la apelara, ésta apelación no impediría que prosiga la excarcelación del encausado.

Respecto al caso específico de los delitos tributarios podemos afirmar que no existe una relación adecuada entre la deuda tributaria y la caución solicitada, lo que asumimos puede deberse a la falta de conocimiento técnico especializado y la poca importancia que se le otorga este tipo de delitos. Esto lo observamos cuando vemos que el beneficio económico recibido por el encausado es mucho mayor que la caución solicitada.

Muy al margen de lo que es la Caución dentro del proceso penal, puede darse en forma paralela en la vía administrativa el hacer valer su derecho (de la Administración Tributaria) a recuperar o a cautelar la deuda tributaria, tal como lo señala el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 716-4-98 del 20 de noviembre de 1998 sustentado la interposición de medidas cautelares ante conductas del contribuyente que entrañan la presunta comisión de delitos de defraudación tributaria, que entre otros dice: *“no siendo requisito que exista una sentencia condenatoria del poder judicial, ni que el deudor se haya declarado insolvente”*.

5.3 Consecuencias Accesorias

Las consecuencias accesorias están previstas en los artículos 6° y 17° de la Ley Penal Tributaria, las mismas que serán dispuestas por el juez de la causa.

El artículo 6° regula que en los delitos de defraudación tributaria la pena deberá incluir, inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria.

Igualmente el artículo 17° establece que si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas:

a) Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades.

El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años.

b) Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.

c) Disolución de la persona jurídica.

Claro es que no se puede castigar con prisión a la persona jurídica, por lo que se la sanciona por el lado de su existencia y/o mantenimiento o vigencia.

Muy al margen que se sancione adecuadamente a los representantes de la persona jurídica, no se puede permitir que ésta siga operando y lucrando para beneficio económico de otras personas naturales.

6. La Colaboración Eficaz en materia tributaria.

El Decreto Legislativo 815 publicada el 20 de abril de 1996, crea una adecuada base legal, destinada a recabar información de los agentes activos del delito, a fin de evitar la consumación del delito tributario, esclarecer la modalidad delictiva empleada, así como identificar a los autores y partícipes del mismo.

Para tales efectos, se establecen los beneficios de exclusión o reducción de pena para la persona que encontrándose, incurso en una investigación a cargo del Organismo Administrador del Tributo, o en una investigación fiscal a cargo del Ministerio Público, o en el desarrollo de un proceso penal, proporcione información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, siempre y cuando dicha información haga posible que se evite la comisión del delito tributario, se esclarezca el delito tributario o se propicie la captura del autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes.

El Estado con el propósito de dar tratamiento adecuado al delito tributario y lograr con ello su erradicación, se encuentra en la necesidad de utilizar los mecanismos legales que cuenta, así como el resultado de experiencias en la lucha contra toda forma de ilícito penal. Una de ellas es el Decreto Ley N° 25582, la cual constituye el antecedente idóneo de defensa por parte del Estado, frente a la comisión de delitos que causan grave daño a la sociedad en su conjunto.

Sin embargo, esta norma a diferencia del Decreto Ley N° 25582 incluye la reducción de la pena. Asimismo, establece que la exclusión de pena no será de aplicación a los autores del delito tributario, mientras que en el caso de los partícipes será aplicable la exclusión o reducción de pena.

Además, se incluyen otros requisitos a fin proceder a la obtención de los beneficios de exclusión o reducción de pena, así como el mecanismo para su tratamiento y obtención.

La ley en mención tiene por objeto establecer la aplicación de un beneficio de exclusión o de reducción de penas a fin de contribuir a la erradicación del delito tributario.¹⁰

6.1 Exclusión o Reducción de Penas

- Dicha ley en su artículo 2° establece que, el que encontrándose, incurso en una investigación administrativa a cargo del Organismo Administrador del Tributo, o en una investigación fiscal a cargo del Ministerio Público, o en el desarrollo de un proceso penal, proporcione información veraz oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, será beneficiado en la sentencia con reducción de pena tratándose de autores y con exclusión de pena los partícipes, siempre y cuando la información proporcionada haga posible alguna de las siguientes situaciones:

- a) Evitar la comisión del delito tributario en el que interviene.
- b) Promover el esclarecimiento del delito tributario en el que intervino.
- c) La captura del autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes

El beneficio establecido en el referido artículo será concedido por los jueces con criterio de conciencia y previa opinión favorable del Ministerio Público.

Dicho artículo ha sido sustituido por la Décimo Segunda Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 3 de diciembre de 1998, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 2.- El que encontrándose incurso en una investigación administrativa a cargo del Organismo Administrador del Tributo, o en una investigación fiscal a cargo del Ministerio Público, o en el desarrollo de un proceso penal, proporcione información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, será beneficiado en la sentencia con reducción de pena tratándose de autores y con exclusión de pena a los partícipes, siempre y cuando la información proporcionada haga posible alguna de las siguientes situaciones:

- a) Evitar la comisión del delito tributario en que interviene.*
- b) Promover el esclarecimiento del delito tributario en que intervino.*
- c) La captura del autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes.*

El beneficio establecido en el presente artículo será concedido por los jueces con criterio de conciencia y previa opinión favorable del Ministerio Público.

Los partícipes que se acojan al beneficio del presente Decreto Legislativo, antes de la fecha de presentación de la denuncia por el Organismo Administrador del Tributo, o a falta de ésta, antes del

¹⁰ Recomendamos al interesado revisar el Expediente Judicial 25-96 seguido contra el denunciado Ricardo Palma Michelsen como representante legal de la empresa Radio Miraflores SA. en la que por el contador de la empresa, promueve un Incidente donde solicita acogerse al beneficio de colaboración eficaz (D.L.N° 25082, ya derogado) en la cual entre otros señalaba que la información proporcionada debía evitar la comisión del delito, promover el esclarecimiento del delito o la captura del autor, no dándose ninguna de éstas.

ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público y que cumplan con los requisitos señalados en el presente artículo serán considerados como testigos en el proceso penal."

- Igualmente el artículo 3 señala que, aquél que solicita acogerse a los beneficios establecidos en el presente Decreto Legislativo, se le denominará solicitante, y una vez que le sea otorgado se le denominará beneficiado.

El autor o autores sólo podrán acogerse al beneficio de la reducción de pena. Los partícipes del delito tributario, podrán acogerse al beneficio de exclusión de pena.

El autor o autores del delito tributario sólo podrán solicitar acogerse al beneficio de reducción de pena, previo pago de la deuda tributaria.

Regula que, el que participe en la comisión del delito tributario podrá acogerse al beneficio complementario de asignación de recursos económicos destinado a la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal.

Este beneficio podrá ser otorgado por el Órgano Jurisdiccional dentro del proceso penal y puede ser previo a la expedición de la sentencia, si la situación del partícipe así lo requiera.

Este beneficio establece sólo para el partícipe del delito tributario, la posibilidad de acogerse al beneficio complementario, constituido por una asignación de recursos económicos destinado a la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal. El fundamento radica en que el partícipe luego de confesar y esclarecer el delito en que participó perderá su trabajo, hecho que ocasiona la imposibilidad de cubrir sus necesidades económicas. Además, se debe tener en cuenta que no es el beneficiario directo del delito y que se trataba de una persona dependiente de las órdenes del autor.

- Asimismo, la responsabilidad de los partícipes es accesoria en relación a la responsabilidad principal de los autores.

Este beneficio podrá ser otorgado por el Órgano Jurisdiccional dentro del proceso penal y puede ser previo a la expedición de la sentencia, si la situación del solicitante así lo requiere. Esta anticipación se justifica por cuanto luego de la declaración del partícipe, se generará para éste una situación económica endeble que debe ser inicialmente cubierta por el Estado como beneficiario de las declaraciones.

Es de señalar que la aplicación del beneficio complementario, tiene como antecedente normativo las Leyes N^{os}. 25103, 25499 y el Decreto Supremo N^o 015-93-JUS, referidas a reducción, exención o remisión de la pena en la comisión de delitos de Terrorismo. En este sentido, si bien el contexto penal es diferente, no es menos cierto, que ambos causan un grave daño a la Sociedad en su conjunto.

- Los solicitantes deberán acudir voluntariamente ante alguno de los siguientes Órganos:

- a) Órgano Administrador del Tributo, durante la investigación administrativa por presunción de delito tributario.
- b) Órgano del Ministerio Público, durante la investigación Fiscal por presunción de delito tributario;
- c) Órgano Jurisdiccional durante el proceso penal.

En los casos de los incisos b) y c) el solicitante deberá acudir ante el Órgano que esté investigando o juzgando el delito tributario.

En los casos que ninguna autoridad fiscal ni judicial se encuentre investigando o juzgando el presunto delito tributario, el solicitante deberá acudir a la autoridad del Órgano Administrador del Tributo.

Se establece que el Órgano Administrador del Tributo, el Fiscal Provincial o Superior y el Órgano Jurisdiccional, serán las autoridades encargadas de recibir la declaración que contempla el presente Decreto Legislativo.

En los casos que el Fiscal o el Órgano Jurisdiccional se encuentren conociendo la investigación o juzgamiento del delito tributario, el solicitante deberá acudir a estos.

El fundamento es que el Organo que se encuentra investigando debe tener prioridad respecto a la información que le pueda proporcionar el solicitante, y que de alguna manera contribuya a lograr los objetivos de esta.

Se precisa que en los casos que ninguna autoridad fiscal ni judicial se encuentre investigando o juzgando el presunto delito tributario, el solicitante deberá acudir al Organo Administrador del Tributo. Ello implica que se pondrá en conocimiento de dicha autoridad, aquella información que no se encuentra sujeta a investigación o juzgamiento, a fin que esta realice la investigación.

- Asimismo la declaración del solicitante constará en un Acta donde se consignará según sea el caso, lo siguiente:

- a) Confesión veraz y detallada de los hechos delictivos en que hubiera participado o este participando, proporcionando además los elementos probatorios de la comisión del delito tributario, o en su caso el lugar en donde se encuentren.
- b) Cualquier información que permita conocer la identidad y el lugar donde se encuentre el autor, autores y partícipes del delito tributario.
- c) Firma e impresión del dedo índice derecho del solicitante.

- El solicitante que se presente ante cualquiera de las autoridades indicadas en los párrafos anteriores declarará en presencia del representante del Ministerio Público. En declaración que preste el solicitante ante la autoridad del Órgano Administrador del Tributo, Ministerio Público o el Órgano Jurisdiccional, podrá contar con la presencia de su abogado defensor.

A efectos de hacer expeditiva la declaración del solicitante podrá realizarse sin la presencia de abogado defensor, aunque ello no impide la atribución del solicitante de contar con la presencia de su abogado defensor.

- La información a que se refiere el párrafo anterior debe permitir, en su caso:

- a) Evitar la consumación del delito tributario.
- b) Esclarecer la modalidad delictiva empleada para cometer el delito tributario.
- c) Ubicar y capturar al autor o autores, así como a los partícipes del delito tributario.

- Tanto el beneficio de exclusión como de reducción de pena serán otorgados por el Órgano Jurisdiccional siempre y cuando la declaración del autor o partícipe origine la obtención de un resultado concreto, como es evitar o esclarecer la forma en que se realizó el delito tributario o ubicar y capturar a los autores o partícipes de dicho delito.

En lo referente al autor, la solicitud de reducción se sujeta a un requisito mayor, que es, el pago de la deuda tributaria. Este requisito se justifica en virtud que el autor es la persona que se beneficia directamente con la realización del delito tributario, y la única forma de disminuirse la pena es con la reparación del perjuicio económico que causó al Estado y a la sociedad en general.

- Una vez comprobada la veracidad de la información proporcionada por el solicitante y obtenidos los objetivos previstos el Órgano Jurisdiccional otorgará el beneficio establecido en el presente Decreto Legislativo.

- El Beneficio de reducción de pena previsto en el Decreto Legislativo N° 815 no podrá ser superior a las dos terceras partes de la pena que corresponda.

En el caso de los partícipes, cuando el Órgano Jurisdiccional considere que no procede el beneficio de exclusión de pena, podrá conceder el beneficio de reducción de pena.

- Si se establece que la información proporcionada no es veraz y oportuna, el Órgano Jurisdiccional, declarará improcedente el beneficio solicitado disponiendo el archivamiento definitivo de lo actuado.

- Igualmente el Órgano Jurisdiccional revocará el beneficio previsto, cuando el beneficiado cometa nuevo delito tributario dentro de los diez años de habersele otorgado el beneficio, debiendo proceder de acuerdo a ley.

Se establece la posibilidad que el Órgano Jurisdiccional revoque el beneficio de exclusión o reducción de pena en función del actuar posterior del autor o partícipe, esto es, cuando cometan delito tributario dentro de los diez años de obtenido el beneficio. De esta manera se busca mantener en el autor o partícipe del delito tributario una conducta de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

6.2 Sistema de Denuncias y Recompensas

- El antecedente del Sistema de Denuncias y Recompensas, que se propone, se encuentra en el artículo 39° de la Ley N° 26461, Ley de los Delitos Aduaneros, que establece que las personas que pongan en conocimiento de las autoridades competentes la comisión de los delitos de Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana recibirán, en calidad de recompensa los premios a que se refiere el mencionado dispositivo.

Por su parte el artículo 192° del Código Tributario establece la posibilidad de denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de delitos tributarios. Ello con la finalidad de facilitar las labores de la Administración Tributaria y de generar riesgo en los contribuyentes.

Finalmente, el segundo párrafo del artículo 60 de dicho cuerpo legal establece que cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

Con el Decreto Legislativo N° 815 se propone un sistema en el que la SUNAT promueva la participación de aquellas personas que conozcan hechos que constituyan infracciones tributarias, otorgando una recompensa por dicha participación.

Entendemos que el objetivo es incrementar el riesgo en los contribuyentes, al ser posibles de ser denunciados por las personas de su entorno. Dicha situación creará un escenario tal, que el contribuyente evitará incurrir en infracciones que tengan por finalidad evadir el pago de las deudas tributarias, así como recurrir a terceras personas para la realización de tales conductas.

- Observamos que desde el artículo 11 al artículo 18° del Decreto Legislativo N° 815 se regula este tema, donde en primer lugar se aclaran los siguientes conceptos:

Se entiende por Denunciante a aquel que pone en conocimiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, la comisión, mediante actos fraudulentos, de las infracciones contempladas en el Artículo 178 del Código Tributario.

Se entiende por Recompensa a aquella cantidad de dinero que se proporcione al denunciante.

- El Sistema de Denuncias y Recompensas tiene por finalidad promover, de acuerdo al segundo párrafo del Artículo 60 del Código Tributario, la participación de las personas en la denuncia e investigación de quienes hayan realizado las infracciones contempladas en el Artículo 178 del Código Tributario mediante acciones fraudulentas.

- Precisa que cualquier persona puede denunciar ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, la comisión de las infracciones descritas en el Artículo precedente, debiendo colaborar con la investigación., donde el denunciante recibirá la recompensa que se fije mediante Resolución de Superintendencia, siempre que la información proporcionada sea veraz, significativa y determinante para la detección de la infracción tributaria.

Dicha recompensa se establecerá en función del monto efectivamente recaudado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, respecto de la deuda tributaria materia de la denuncia y en ningún caso podrá exceder al 10% de dicho importe

En la ley se establece que el monto a otorgar por concepto de recompensa se determinará en función de importe efectivamente recaudado por la Administración a consecuencia de ésta. Se ha adoptado esta posición ante la necesidad de asegurar la productividad y optimizar la asignación de los recursos destinados al pago de las recompensas.

- De otro lado la Ley señala taxativamente quienes no pueden ser beneficiarios de la recompensa:

- a) Los funcionarios o servidores de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT
- b) Los miembros de la Policía Nacional
- c) Las personas que por el ejercicio de sus funciones se vinculen a las mencionadas en los incisos a) y b);
- d) Aquellos que tengan parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con las personas señaladas en los incisos anteriores; y,
- e) Las personas comprendidas como autores o partícipes.

En la ley se exceptúan a dichas personas de percibir recompensas por que conocen de la comisión de infracciones tributarias, por encontrarse en el cumplimiento de sus funciones o por tener relación de parentesco con ellos.

- Mediante Resolución de Superintendencia, se establecerá el procedimiento para admitir, evaluar, rechazar la denuncia, así como regular la colaboración del denunciante en la investigación.

- En salvaguarda del interesado y por una razón de confidencialidad, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria- SUNAT, realizará las acciones necesarias a fin de mantener en reserva la identidad del denunciante.

Justamente la SUNAT adoptará las medidas necesarias para mantener en reserva la identidad del denunciante, con la finalidad fomentar la presentación de denuncias y evitar represalias por parte de los denunciados.

- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT entregará al Órgano Jurisdiccional los recursos necesarios a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 815, con cargo a las cuentas del Tesoro Público.

En los casos de Gobiernos Locales u otros Órganos Administradores de Tributos, los recursos a que se hace referencia en el párrafo anterior serán entregados al Órgano Jurisdiccional con cargo a sus propias cuentas.

Por tanto, claro es que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT pagará la recompensa con cargo a las cuentas del Tesoro Público.

Nuevo Código Procesal Penal

Consideramos necesario mencionar que mediante Decreto Legislativo N° 957 publicado el 29 de julio de 2004 se promulgó el nuevo Código Procesal Penal el mismo que se implementará en el Distrito Judicial de Huaura a partir del primero de julio de 2006, y luego se hará en forma progresiva según lo dispuesto en el artículo 2° del Decreto Supremo N° 013-2005-JUS, publicado el 08/10/2005 y modificado por el Decreto Supremo N° 007-2006-JUS, publicado el 04/03/2006, en el siguiente orden:

Año 2006: Distrito Judicial de Huaura.

Año 2007: Distritos Judiciales de Callao, La Libertad, Moquegua y Tacna.

Año 2008: Distritos Judiciales de Amazonas, Arequipa, Cajamarca, Lambayeque, Piura y Tumbes.

Año 2009: Distritos Judiciales de Apurímac, Ayacucho, Cañete, Cusco, Huancavelica e Ica.

Año 2010: Distritos Judiciales de Ancash, Huánuco, Junín, Pasco, Santa y Ucayali.

Año 2011: Distritos Judiciales de Lima Norte, Loreto, Madre de Dios, Puno y San Martín.

Año 2012: Distrito Judicial de Lima.

Asimismo, en el numeral 5 de la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria, se modifica el artículo 7° del Decreto Legislativo N° 813 cuando habla de los requisitos de procedibilidad, por cuanto el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.

Así como que establece que las diligencias preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo.

De otro lado, se ha modificado igualmente el artículo 8° del mismo Decreto Legislativo, en cuanto el Órgano Administrador del tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.

Y también en el sentido de que el Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del tributo, dispondrá lo conveniente. En todo caso, podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a la Administración o realizarlas por sí mismo. En cualquier momento, podrá ordenar al Órgano Administrador del Tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentran y realizar por sí mismo o por la Policía las demás investigaciones a que hubiere lugar.

INDICE

CAPÍTULO X : Los procesos constitucionales en materia tributaria

1. Las normas del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

1.1. Alcances.

1.2. Los fines de los procesos constitucionales.

1.3. Los principios procesales.

1.4. Los órganos competentes.

1.5. La interpretación de los derechos constitucionales.

1.6. El control difuso y la interpretación constitucional.

1.7. Precedente vinculante.

1.8. El principio de Juez y Derecho.

1.9. La aplicación supletoria e integración.

2. Disposiciones generales de los procesos de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.

2.1. La finalidad de los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.

2.2. Supuestos en los cuales proceden los procesos de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.

2.2.1. Supuestos de procedencia del Amparo.

2.2.2. Supuestos de procedencia del Hábeas Data.

2.2.3. Supuestos de procedencia del Cumplimiento.

2.2.4. Supuestos de procedencia del Hábeas Corpus.

2.3. Requisitos de procedencia de los procesos de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus que se desprenden del Código Procesal Constitucional.

2.3.1. En cuanto a la naturaleza del acto lesivo.

2.3.1.1. Debe ser personal y directo.

2.3.1.2. Debe ser concreto.

2.3.1.3. Debe ser manifiestamente ilegítimo e incontestable.

2.3.1.4. Debe ser arbitrario.

2.3.1.5. Debe atacar un derecho constitucional líquido, cierto e incontestable.

2.4. La amenaza debe ser cierta y de inminente y realización.

2.5. Procedencia de los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data y Cumplimiento contra actos basados en normas.

2.6. Procedencia de los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data y Cumplimiento Data contra normas.

2.7. Procedencia del Amparo contra resoluciones judiciales.

2.8. Causales de improcedencia de los procesos constitucionales de Amparo, Cumplimiento y Hábeas Data.

2.8.1. Los hechos y petitorio de la demanda no están referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado.

2.8.2. Existan vías procedimentales, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de hábeas corpus.

2.8.3. El agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir la tutela respecto de su derecho constitucional.

2.8.4. No se hayan agotado las vías previas, salvo en los casos previstos por este Código y en el Proceso de hábeas corpus.

2.8.5. A la presentación de la demanda ha cesado la amenaza o violación de un derecho constitucional o se ha convertido en irreparable.

2.8.6. Se cuestione una resolución firme recaída en otro proceso constitucional o haya litispendencia.

2.8.7. Haya vencido el plazo para interponer la demanda, con excepción del proceso de hábeas corpus.

2.8.8. Conflictos entre entidades de derecho público interno.

2.9. La cosa juzgada en los procesos constitucionales.

2.10. Representación procesal del Estado.

2.11. La responsabilidad del agresor.

2.12. La prueba en los procesos de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.

2.12.1. Incorporación de medios probatorios sobre hechos nuevos al proceso.

2.12.2. El valor probatorio de las declaraciones juradas y de los informes o peritajes de parte en los procesos constitucionales tributarios.

2.13. Las excepciones y defensas previas.

2.14. Integración de las decisiones.

2.15. El turno.

2.16. La tramitación preferente de los procesos constitucionales.

2.17. Las notificaciones.

2.18. Las medidas cautelares.

2.19. La extinción de las medidas cautelares.

2.20. La sentencia.

2.21. El recurso de agravio constitucional.

2.22. El recurso de queja.

2.23. El pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

2.24. La actuación de sentencias.

2.25. Procedencia durante los regímenes de excepción.

2.26. Agotamiento de la jurisdicción nacional.

3. El Proceso Constitucional de Amparo.

3.1. Derechos protegidos mediante el proceso de Amparo.

3.3. La legitimación para obrar.

3.4. La representación procesal.

3.4.1. Comparecencia a través de representante procesal.

3.4.2. La representación procesal de los no residentes.

3.4.3. La representación procesal en los procesos de Amparo incoados por la amenaza o violación de derechos difusos.

3.4.4. La Defensoría del Pueblo.

3.4.5. La procuración oficiosa.

3.5. Los requisitos de la demanda de Amparo.

3.6. El plazo para interponer la demanda de Amparo.

3.6.1. El plazo en el caso que medie acto lesivo.

3.6.2. El plazo en el caso que se impugne resoluciones judiciales.

3.7. Reglas para el cómputo del plazo.

- 3.8. El agotamiento de las vías previas.
 - 3.8.1. La general respecto del agotamiento de las vías previas.
 - 3.8.2. Las excepciones al agotamiento de las vías previas.
 - 3.9. Improcedencia liminar de la demanda.
 - 3.10. Inadmisibilidad de la demanda.
 - 3.11. Reconvención, abandono y desistimiento.
 - 3.12. Acumulación.
 - 3.12.1. Acumulación subjetiva de oficio.
 - 3.12.2. Acumulación de procesos.
 - 3.13. Juez competente e impedimentos.
 - 3.13.1. Juez competente cuando la afectación se produce mediante actos u omisiones.
 - 3.13.2. Competencia de la Sala Superior cuando la afectación se produce a través de una resolución judicial.
 - 3.13.3. Impedimentos.
 - 3.14. El plazo para contestar la demanda.
 - 3.15. Excepciones, defensas previas y pedidos de nulidad del auto admisorio.
 - 3.16. La facultad del Juez de ordenar actuaciones de oficio.
 - 3.17. Defectos en la relación procesal.
 - 3.18. Los actos dilatorios.
 - 3.19. Intervención listisconsorcial.
 - 3.20. El contenido de la sentencia fundada.
 - 3.21. Las costas y los costos.
 - 3.22. La apelación.
 - 3.23. El trámite de la apelación.
 - 3.24. Ejecución de las sentencias.
 - 3.25. El procedimiento para represión de actos homogéneos.
- 4. El Proceso Constitucional de Hábeas Data.
 - 4.1. Los derechos protegidos.
 - 4.2. El requisito especial de la demanda.
 - 4.3. La ejecución anticipada.
 - 4.4. La acumulación de pretensiones.
 - 4.5. El procedimiento.
 - 5. El Proceso Constitucional de Cumplimiento.

- 5.1. Objeto.
- 5.2. Legitimación activa y representación.
- 5.3. Legitimación pasiva.
- 5.4. Requisito especial de la demanda.
- 5.5. Causales de improcedencia de la demanda.
- 5.6. El desistimiento de la pretensión.
- 5.7. El contenido de la sentencia fundada.
- 5.8. La ejecución de la sentencia.
- 5.9. El procedimiento aplicable.
- 6. El Proceso Constitucional de Hábeas Corpus.
 - 6.1. Derechos protegidos.
 - 6.2. Legitimación para obrar.
 - 6.3. Requisitos de la demanda.
 - 6.4. Juez competente.
 - 6.5. Trámite.
 - 6.5.1. En el caso de detención arbitraria.
 - 6.5.2. En casos distintos.
 - 6.5.3. En el caso de desaparición forzada.
 - 6.6. Normas especiales de procedimiento.
 - 6.7. Contenido de la sentencia que estima la demanda.
 - 6.8. Apelación y trámite.
 - 6.8.1. Apelación.
 - 6.8.2. Trámite.
- 7. La jurisdicción internacional.

CAPÍTULO X : Los procesos constitucionales en materia tributaria

La Constitución Política del Estado de 1993, en su artículo 200°, establece que son garantías constitucionales: la Acción de Hábeas Corpus, la Acción de Amparo, la Acción de Hábeas Data, la Acción de Inconstitucionalidad, la Acción Popular y la Acción de Cumplimiento.

Teóricamente, a raíz de los actos que realice la Administración Tributaria, se pueden echar a andar todos los procesos constitucionales (salvo los procesos de inconstitucionalidad y acción popular), incluso el Hábeas Corpus, siempre y cuando el acto de la SUNAT incida sobre la libertad individual o algunos de los derechos constitucionales que se le encuentran conexos (la realización del supuesto en la práctica es remoto, pero teóricamente posible).

No obstante ello, consideramos que, por regla general, los actos de la Administración Tributaria pueden impugnarse, mayoritariamente, a través del proceso constitucional de Amparo; en menor grado, a través del Hábeas Data y el Cumplimiento y; casi como error estadístico, en vía del Hábeas Corpus.

Finalmente, debe advertirse al lector que el presente no es un trabajo doctrinario o que divague en la infinitud de manuales que se han escrito sobre los temas que se abordan. El trabajo que se somete a consideración es eminentemente práctico, ya que pretende exponer las normas procesales que regulan los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus a la luz de la mucha (o poca) jurisprudencia que, en materia constitucional tributaria, ha emitido, según sea el caso, el Tribunal Constitucional; con el agregado de la experiencia que como abogado litigante en materia constitucional tributaria tiene el autor.

1. Las normas del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

Las normas contenidas en el Título Preliminar del Código Procesal Constitucional revisten importancia, en la medida que son los grandes pilares o principios sobre los cuales se **asienta la tramitación de los procesos constitucionales**.

Por ello, en caso de duda respecto del sentido y alcance de una norma se debe regresar a ellos buscando la luz que **despeje** e ilumine la vía procesal.

1.1. Alcances.

El artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional establece que: *“El presente Código regula los procesos constitucionales de hábeas corpus, amparo, hábeas data, cumplimiento, inconstitucionalidad, acción popular y los conflictos de competencia, previstos en los artículos 200º y 202º inciso 3) de la Constitución”*.

Como fluye de su texto, esta norma fija el ámbito de aplicación del Código Procesal Constitucional, señalando que el mismo sólo será aplicable a los procesos constitucionales de hábeas corpus, amparo, hábeas data, cumplimiento, inconstitucionalidad, acción popular y los conflictos de competencia previstos por la Constitución Política vigente; no pudiendo por lo tanto extenderse a procesos de distinta naturaleza.

1.2. Los fines de los procesos constitucionales.

El artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala: *“Son fines esenciales de los procesos constitucionales garantizar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales”*.

La norma resulta relevante, en la medida que afirma que los fines esenciales de los procesos constitucionales son la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales.

En efecto, la primacía de la Constitución importa que la Ley Fundamental es la norma de más alto rango dentro de un ordenamiento legal (determinante y no determinada), por lo que todas las demás normas se le encuentran subordinadas y deben adecuarse a este pilar fundamental.

Así, cabe recordar que el Derecho Constitucional hunde sus raíces y tiene su punto de partida en temas de naturaleza estrictamente tributaria (para el caso son válidos dos ejemplos: tanto la Carta Magna como la Constitución de los Estados Unidos de América son la consecuencia de problemas tributarios, ya que en el primer texto es producto de la lucha por limitar el poder del soberano en materia tributaria y, el segundo, de la lucha de las colonias inglesas frente a exenciones abusivas de la metrópoli).

En **cuanto** a la vigencia efectiva de los derechos constitucionales, habría que señalar que de nada sirve una Constitución que reconozca todos los derechos posibles, si la misma no contempla los mecanismos que hagan **viable** que tales derechos cobren vigencia y que, en caso de vulneración, los afectados puedan obtener efectiva protección.

Sólo es posible hablar que existe justicia constitucional cuando se juntan dos elementos: un texto fundamental que reconozca los derechos fundamentales de la persona humana y una legislación procesal que permita la protección inmediata y efectiva de tales derechos. Cuando éstos se conjugan de manera armoniosa, la Constitución deja de ser un texto inerte y cobra vida.

He ahí la importancia de contar con un Código Procesal Constitucional que contemple los mecanismos para hacer efectiva la protección de los derechos fundamentales.

1.3. Los principios procesales.

El artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional establece:

“Los procesos constitucionales se desarrollan con arreglo a los principios de dirección judicial del proceso, gratuidad en la actuación del demandante, economía, inmediación y socialización procesales.

El Juez y el Tribunal Constitucional tienen el deber de impulsar de oficio los procesos, salvo en los casos expresamente señalados en el presente Código.

Asimismo, el Juez y el Tribunal Constitucional deben adecuar la exigencia de las formalidades previstas en este Código al logro de los fines de los procesos constitucionales.

Cuando en un proceso constitucional se presente una duda razonable respecto de si el proceso debe declararse concluido, el Juez y el Tribunal Constitucional declararán su continuación.

La gratuidad prevista en este artículo no obsta el cumplimiento de la resolución judicial firme que disponga la condena en costas y costos conforme a lo previsto por el presente Código”.

La norma bajo comentario refleja fielmente la importancia que revisten los procesos constitucionales que persiguen, en esencia, proteger derechos fundamentales, razón por la cual tiene sentido que **se** haya establecido que constituyen principios rectores de tales procesos la dirección judicial, la gratuidad en la actuación del demandante, economía, inmediación y socialización procesales.

El principio de dirección judicial nos indica que sobre el Juez constitucional recae la responsabilidad para que los procesos constitucionales cumplan los fines que persiguen, por lo que éste no puede tener una actitud pasiva o reactiva frente a los actos de las partes. El Juez constitucional, entre otras cosas, debe cuidar, por ejemplo, que el proceso se tramite de manera sumaria (observando los plazos de ley, sancionando las maniobras dilatorias de las partes, prefiriendo en **lo** que sea posible el fondo a la forma, etc).

La gratuidad de la actuación del demandante se aprecia en el hecho que ahora (a diferencia de la legislación constitucional derogada) quien es parte demandante en un proceso no está obligado al pago de tasas por ofrecimiento de prueba o por

apelación; circunstancia que, en la práctica, abre las puertas de los procesos constitucionales a los sectores de la población que en razón de sus precarias economías tienen en el pago de los aranceles judiciales una real limitación a su derecho a la tutela judicial efectiva. Creemos que esta norma tiene la virtud de democratizar (hacer accesible a las grandes mayorías) los procesos constitucionales. Sin embargo, debe considerarse que este principio no exime a la parte vencida del pago de costas y costos cuando así se señale en la sentencia.

El principio de economía alude a que los procesos constitucionales deben tramitarse (sin afectar su naturaleza y fines esenciales) con la celeridad necesaria para que la protección de los derechos constitucionales que se consideran vulnerados, finalmente, no se convierta en un acto ritual (se quiere evitar que sea la lentitud en la tramitación del proceso la que convierta el daño en irreparable).

Se trata, además, que los costos que importe para las partes el desarrollo de un proceso constitucional no sea exorbitante, de tal modo (como ya se dijo precedentemente) que frente a este hecho el ciudadano no contemple como una alternativa menos onerosa inhibirse de recurrir a la justicia constitucional.

El principio de inmediación apunta a que el magistrado constitucional debe aproximarse a las partes y a los hechos que son materia de controversia con la finalidad que pueda formarse una idea clara y precisa respecto de lo que es materia de juzgamiento. En tal sentido, pueden considerarse como manifestaciones de este principio: la circunstancia que el Código Procesal Constitucional, por ejemplo, faculta al Juez para, de oficio, citar a las partes para que expresen sus puntos de vista o; para actuar de oficio las pruebas que estime pertinentes.

El principio de socialización tiene como finalidad eliminar las naturales desigualdades que existen entre quienes son parte en un proceso, de tal suerte que no sean éstas (un factor secundario) las que determinen el fallo del juzgador.

Igual sentido al expuesto precedentemente, se encuentra en los principios que establecen que es un deber de los magistrados constitucionales impulsar de oficio los procesos, adecuar las formalidades de ley a la consecución de los fines de éstos

y, que en caso de duda razonable debe resolverse por la continuidad y no por la conclusión del proceso.

Finalmente, existen principios procesales que, si bien no están expresamente acogidos en el Código Procesal Constitucional, regulan la tramitación de los procesos constitucionales. Así, un buen ejemplo de cómo el principio no escrito de adquisición procesal tiene vigor se pudo apreciar durante la vista de la causa ante el Tribunal Constitucional del proceso de Amparo seguido por la empresa minera Yanacocha contra la Municipalidad Provincial de Cajamarca, en el cual se discutía los problemas ambientales que generaban por la realización de actividades mineras en una zona que se señalaba tenía la calidad de reserva o colchón hídrico.

Al presentar informe oral, la empresa minera, para sostener su punto de vista, se apoyó en material audiovisual que permitía apreciar de manera nítida la zona en la cual se discutía si se estaba produciendo un severo problema de contaminación ambiental. Finalizada la exposición de los abogados y técnicos de Yanacocha, el Alcalde de Cajamarca solicitó que se le permitiera apoyar su exposición en el material audiovisual utilizado por dicha empresa, pedido que acogió el Tribunal Constitucional, sosteniendo –en palabras de su Presidente el doctor Javier Alva Orlandini– que las pruebas no corresponden a ninguna de las partes, sino que son pruebas del proceso, por lo que se encuentran supeditadas a los fines del mismo.

1.4. Los órganos competentes.

El artículo IV del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional establece: *“Los procesos constitucionales son de conocimiento del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución, en sus respectivas leyes orgánicas y en el presente Código”*.

Tal como se enseña en las diversas universidades del país, el modelo de control constitucional en el Perú es mixto o híbrido, ya que permite que el Poder Judicial, vía control difuso, pueda declarar inaplicable al caso concreto los actos que se reputen inconstitucionales (copia del judicial review anglosajón), quedando habilitada la parte demandante a recurrir ante el Tribunal Constitucional en caso que el fallo de

segunda instancia judicial le resulte desfavorable). Al mismo tiempo, se contempla como una facultad, exclusiva y excluyente, del Tribunal Constitucional del control en instancia única de la constitucionalidad de las normas que tienen rango de ley (modelo kelseniano) y de los conflictos de competencia.

A esto, habría que agregar la figura del proceso de Acción Popular que se tramita, en forma exclusiva y excluyente, ante el Poder Judicial y que permite cuestionar la legalidad o constitucionalidad (o ambas simultáneamente) de las normas reglamentarias (normas de rango inferior a la ley).

1.5. La interpretación de los derechos constitucionales.

El artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala: *“El contenido y alcances de los derechos constitucionales protegidos por los procesos regulados en el presente Código deben interpretarse de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados sobre derechos humanos, así como de las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constituidos según tratados de los que el Perú es parte”*.

Esta norma es de vital importancia, ya que permite articular nuestra Constitución Política con los grandes instrumentos y criterios jurisprudenciales supranacionales vinculados a los Derechos Humanos, a condición que el Perú sea parte de los tratados de los cuales estos se desprenden.

Si bien es cierto que la cita de legislación supranacional y de fallos emitidos por Cortes Internacionales no constituye una práctica frecuente por parte de nuestros Jueces Constitucionales, **actualmente** se puede dar cuenta de algunas sentencias en materia constitucional tributaria que se han apoyado en instrumentos supranacionales que regulan el tema de los derechos humanos.

1.6. El control difuso y la interpretación constitucional.

El artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional dispone:

“Cuando exista incompatibilidad entre una norma constitucional y otra de inferior jerarquía, el Juez debe preferir la primera, siempre que ello sea relevante para resolver la controversia y no sea posible obtener una interpretación conforme a la Constitución.

Los Jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular.

Los Jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional”.

El primer párrafo de esta norma se engarza en lo previsto en el párrafo segundo artículo 138° de la Constitución Política del Estado, el mismo que establece que *“En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre otra norma de rango inferior”.*

En rigor, la norma bajo comentario alude al control difuso que es la facultad que tienen todos los jueces que forman parte del Poder Judicial para dentro de un caso concreto y de surgir contradicción entre una norma constitucional y una norma infraconstitucional, inaplicar la segunda. Debe considerarse que la inaplicación de la norma de menor jerarquía al caso concreto no importa la declaratoria de inconstitucionalidad de la misma ni su expulsión de nuestro sistema legal, sólo implica que la norma de menor jerarquía no sea considerada para el caso materia de controversia.

Por ejemplo, a pesar que dentro de un proceso de Amparo todo indicaba que la norma resultaba inconstitucional, dada la naturaleza del control que se practica dentro de este proceso (control difuso), el Tribunal Constitucional ha señalado: *“...En consecuencia, mientras no cambie dicha legislación, que, pese a su evidente*

inconstitucionalidad, el Tribunal no puede expulsar del sistema jurídico (...)” (STC N° 1803-2004-AA/TC).

El Tribunal Constitucional, en el fundamento 50 de la STC 03741-2004-AA/TC del 14/11/2005 y con el carácter de precedente vinculante, ha realizado una interpretación que según su criterio es conforme con la Constitución, en virtud de la cual, en la práctica, ha extendido las facultades de control difuso que según el artículo 138° de la Carta hacia los tribunales u órganos colegiados de la administración pública al ordenar que: *“Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38.°, 51.° y 138.° de la Constitución. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; 82) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución”*.

Posteriormente y, acaso, debido a las amplísimas facultades que en materia de control difuso se había otorgado a todos los tribunales u órganos colegiados de la administración pública, morigerando los efectos de la STC 03741-2004-AA/TC, a través de la resolución aclaratoria del 13/10/2006, el Tribunal ha precisado – igualmente con el carácter de precedente vinculante– lo siguiente:

- 1) Que los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hace referencia en el fundamento 50 de la STC 03741-2004-AA/TC, son aquellos tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten “justicia administrativa” con **carácter nacional**, adscritos al Poder Ejecutivo y que **tienen** por finalidad la declaración de los derechos fundamentales de los administrados (considerando 4).
- 2) Que el ejercicio de control difuso se realiza a pedido de parte; caso en el cual los tribunales administrativos u órganos colegiados se encuentran facultados para evaluar la procedencia de la solicitud, con criterios objetivos o razonables, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos de los administrados (considerando 7).

- 3) Que cuando una solicitud responde a un fin obstruccionista o ilegítimo, los tribunales administrativos u órganos colegiados pueden establecer e imponer sanciones de acuerdo a ley (considerando 7).
- 4) Que, excepcionalmente, el control difuso procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI de Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional (considerando 7).
- 5) Que los tribunales administrativos y los órganos colegiados de la administración pública que imparten “justicia administrativa” con carácter nacional no pueden dejar de aplicar una ley o reglamento cuya constitucionalidad haya sido confirmada en procesos constitucionales, ni tampoco dejar de aplicar a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, en un caso concreto, los efectos jurídicos de una ley o reglamento que hay sido declarado inconstitucional en dichos procesos, de conformidad con el tercer párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional (considerando 8).

En resumen, el Tribunal Constitucional a través de la STC N° 03741-2004-AA/TC y la resolución aclaratoria del 13/10/2006, ha realizado una interpretación del artículo 138° de la Constitución (que no dejará de ser discutible ni de generar polémica, salvo que se reforme el texto constitucional) en el sentido que los tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten “justicia administrativa” con **carácter nacional**, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de los derechos fundamentales de los administrados, dentro de determinados parámetros, se encuentran facultados para practicar el control difuso, facultad que hasta ahora se encontraba reservada para los magistrados del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional.

En materia tributaria no resulta prudente hacer un juicio previo acerca de los efectos (positivos o negativos) que tendrán para el sistema tributario nacional las resoluciones del Tribunal Fiscal que se expidan en cumplimiento del precedente

vinculante establecido en la STC N° 03741-2004-AA/TC. Lo cierto es que los mayores problemas se avizoran en el supuesto del control difuso a pedido de parte que debe realizar este órgano colegiado, según lo previsto en la primera parte del considerando 7 de la resolución aclaratoria del 13/10/2006 y en la siguiente hipótesis: 1) no exista una sentencia del Tribunal Constitucional que declare constitucional la norma impugnada, 2) no exista precedente vinculante que el Tribunal Fiscal deba seguir y 3) no medie una interpretación del Tribunal Fiscal realizada al amparo del último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

Entendemos que en esta zona gris se producirán los fallos del Tribunal Fiscal que generarán mayor controversia, a pesar que el Tribunal Constitucional ha dispuesto que el control difuso a pedido de parte debe realizarse *“con criterios objetivos y razonables”*.

¿Qué son criterios objetivos y razonables? La respuesta es tan genérica como la pregunta: sólo en cada caso concreto y luego de emitida la resolución, podremos analizar si los criterios aplicados por el Tribunal Fiscal con ocasión del control difuso fueron objetivos y razonables.

Lo cierto es que los **propios** especialistas en control difuso (magistrados del Poder Judicial) tienen severas dificultades para aplicar cabalmente esta facultad; **razón por la cual** sería conveniente que los miembros de los tribunales y órganos colegiados del Poder Ejecutivo con competencia nacional reciban una adecuada capacitación sobre esta materia, de tal suerte que el margen de error en que pudieran incurrir al acometer esta labor sea diminuto.

De otro lado, el segundo párrafo del artículo VI establece que los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular, lo cual guarda relación con el diferente tipo de control que se practica a través de los procesos constitucionales antes mencionados: el control concentrado que tiene como particularidad que las sentencias tiene efectos generales o erga omnes, esto es, obligan y vinculan a todos los poderes del Estado.

En primer término, hay que señalar que en virtud de la STC 03741-2004-AA/TC esta limitación a las facultades de control difuso de los jueces se ha extendido a los miembros los tribunales y órganos colegiados del Poder Ejecutivo con competencia nacional que, ahora, están en la obligación de actuar en igual sentido.

En segundo lugar y a manera de ejemplo, resulta pertinente hacer referencia a los procesos de Amparo incoados contra la Ley N° 28194, norma que durante la tramitación de los referidos procesos constitucionales fue declarada constitucional por el Tribunal Constitucional, salvo en un extremo reducido y puntual que dejó abierta la posibilidad que únicamente se pudiera cuestionar la confiscatoriedad del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

En este caso, los jueces de primera instancia, en aplicación del segundo párrafo del Artículo VI acotado, han venido declarando infundadas la demandas incoadas contra la Ley N° 28194.

Finalmente, el tercer párrafo del artículo VI establece la obligación de los jueces de interpretar y aplicar las leyes o toda norma con tal rango y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales delineados a través de la interpretación que fluya respecto de los mismos de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional.

Un buen ejemplo de la aplicación de esta norma en materia tributaria por parte del Tribunal Constitucional está dada por la sentencia recaída en el Expediente N° 05379-2005-AA/TC, correspondiente a un proceso constitucional de amparo a través del cual dos trabajadores impugnaban la deuda tributaria a cargo de su patronal. En este caso, el Supremo Intérprete de la Constitución señaló que:

“... como quiera que en este tipo de supuestos se evidencia una manifiesta desnaturalización del proceso de amparo y, en cumplimiento de nuestra función ordenadora del sistema jurídico-constitucional, consideramos pertinente precisar que en todos los supuestos como el de autos, deberá observarse el tercer párrafo del artículo VI del Código

Procesal Constitucional, que dispone que *“los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional”* De este modo, cuando se trate de objeciones a procesos de cobranza de deudas tributarias en el caso de personas jurídicas, el artículo 39° del Código Procesal Constitucional, no admite la legitimación para demandar de los trabajadores de tales empresas, cuando ellos sean ajenos a la obligación tributaria”.

Esta norma nos parece adecuada porque –en teoría– debería haber impedido que algunos jueces o magistrados de Sala Superior (amparándose en esa suerte de banda ancha que es el “criterio de conciencia”) emitan sentencias totalmente contrarias a las interpretaciones de los preceptos y principios constitucionales realizadas por el Supremo Intérprete de la Constitución (son emblemáticos algunos procesos de amparo relativos al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas que fueron acogidos por algunos Juzgados y Salas Superiores sobre la base de argumentos inverosímiles: que el Tribunal Constitucional en los procesos de inconstitucionalidad no puede fijar los efectos de su decisión en el tiempo, por lo que al hacerlo abusa de sus facultades, que el Tribunal Constitucional ha violado la Constitución, etc).

Sin embargo, como es historia conocida el párrafo final del artículo VI el Título Preliminar no impidió que algunos órganos del Poder Judicial continuaran fallando en contra de las interpretaciones de los preceptos y principios constitucionales realizadas por el Tribunal Constitucional, tema que como se reseñaremos más adelante se corrigió con la emisión de un precedente vinculante por parte del Supremo Intérprete de la Constitución.

Cabe indicar que, igualmente, en virtud de la STC 03741-2004-AA/TC la limitación a las facultades de control difuso de los jueces prevista por el tercer párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional se ha extendido a los miembros los tribunales y órganos colegiados del Poder Ejecutivo con

competencia nacional que, ahora, también están en la obligación de actuar en igual sentido.

1.7. Precedente vinculante.

El artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional establece: *“Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente”*.

Entendemos que el Tribunal Constitucional sólo invocará esta norma **cuando estime** que, dada la trascendencia del tema, se hace necesario que los criterios jurisprudenciales que establezca tengan la naturaleza de precedente vinculante. Obviamente, esto limitará el “criterio de conciencia” de los magistrados del Poder Judicial, quienes frente a un caso concreto no podrán apartarse del precedente vinculante que exista sobre la materia, lo cual **consideramos es** positivo en la medida que permitirá que se uniformicen los criterios respecto de temas relevantes y evitará que haya duplicidad de criterios en los fallos, tal como hace poco ocurrió –el ejemplo es extremo– con una Sala Superior que el mismo día, sobre la misma materia y respecto del mismo contribuyente declaró uno de dos procesos de Amparo fundado y el otro **infundado**.

Con posterioridad a la fecha en que este trabajo empezó a elaborarse, debido a los escandalosos fallos del Poder Judicial que inafectaron del tributo y liberaron de todo control por parte del Estado a empresas del sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas, el Tribunal Constitucional estableció, **en la sentencia recaída en el expediente N° 04227-2005-PA/TC**, precedente vinculante respecto de los siguientes aspectos del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas:

“Declarar que la presente sentencia constituye precedente vinculante, de conformidad con lo expuesto en el Fundamento N.º 43, supra. En

consecuencia, al haberse confirmado la constitucionalidad del artículo 17º, y la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N.º 27796; de la Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR; de la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, y de la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, en aplicación del primer párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional –que resulta también de aplicación en aquellos casos en los que este Colegiado desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad–, dichos preceptos resultan de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas”.

El segundo párrafo del artículo VII faculta al Tribunal Constitucional para apartarse del precedente vinculante, señalando los fundamentos de hecho y de derecho, así como las razones por las cuales se aparta del mismo. Es decir, para modificar un precedente vinculante se **requiere** que el Tribunal Constitucional emita un voto fundamentado y razonado.

1.8. El principio de Juez y Derecho.

El artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala: *“El órgano jurisdiccional competente debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente”.*

Esta norma constituye una verdadera garantía para la correcta administración de justicia porque obliga a los órganos jurisdiccionales a aplicar el derecho que corresponda a la naturaleza de proceso, aun cuando el mismo no haya sido invocado o haya sido invocado erróneamente. Muchas veces, por diversas razones (dentro de las cuales no puede excluirse la impericia de los abogados) quien es parte en un proceso no invoca (o lo hace defectuosamente) el derecho que lo ampara, lo cual no debe ser óbice para que el magistrado constitucional, de oficio, lo

haga y le otorgue la razón. Al fin de cuentas, se trata de otorgarle la razón a quien la tiene y negársela a quien no la tiene.

1.9. La aplicación supletoria e integración.

El artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional establece: *“En caso de vacío o defecto de la presente ley, serán de aplicación supletoria los Códigos Procesales afines a la materia discutida, siempre que no contradigan los fines de los procesos constitucionales y los ayuden a su mejor desarrollo. En defecto de las normas supletorias citadas, el Juez podrá recurrir a la jurisprudencia, a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina”*.

La norma abre la posibilidad que cuando medie vacío o defecto en el Código Procesal Constitucional (sólo en estos casos: vacío o defecto), se deberán aplicar los Códigos Procesales (sólo los códigos de esta naturaleza) afines a la materia controvertida, siempre y cuando no sean contrarios a los fines de los procesos constitucionales y los ayuden a un mejor desarrollo (por ejemplo: no podría aplicarse una norma que dilata la resolución del proceso).

Asimismo, el artículo IX prescribe que, en defecto de las normas supletorias, el magistrado constitucional quedará habilitado para recurrir a la jurisprudencia, a los principios generales del derecho procesal o a la doctrina sobre la materia (acá debe entenderse que sólo podrá recurrirse a estas instituciones en ausencia de normas supletorias, más no a las dos figuras simultáneamente).

2. Disposiciones generales de los procesos de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.

El Título I del Código Procesal Constitucional regula el tema de las Disposiciones Generales de los Procesos de Hábeas Corpus, Amparo, Hábeas Data y Cumplimiento, esto es, aquellas normas que tienen como común denominador su aplicación a los procesos en los cuales opera el control difuso.

2.1. La finalidad de los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 1° del Código Procesal Constitucional – Ley N° 28237, los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas tienen por finalidad proteger los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación de un derecho constitucional, o disponiendo el cumplimiento de un mandato legal o un acto administrativo.

Este primer párrafo del artículo 1° no ofrece mayores problemas, en razón que, en líneas generales, responde a la naturaleza de los procesos constitucionales. No obstante ello, el segundo párrafo de la norma citada presenta serios problemas de coherencia lógica y, eventualmente, podría generar injustificados perjuicios a quienes son parte demandada en un proceso constitucional.

Así, el segundo párrafo del artículo 1° del Código Procesal Constitucional establece:

“Si luego de presentada la demanda cesa la agresión o amenaza por decisión voluntaria del agresor, o si ella deviene en irreparable, el Juez, atendiendo al agravio producido, declarará fundada la demanda precisando los alcances de su decisión, disponiendo que el emplazado no vuelva a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la demanda, y que si procediere de modo contrario se le aplicarán las medidas coercitivas previstas en el artículo 22° del presente Código, sin perjuicio de la responsabilidad penal que corresponda” .

La lógica nos indica que no en todos los casos en los cuales la parte demandada decide hacer cesar el acto que supuestamente agravia un derecho constitucional lo hace porque reconoce que el acto es, en efecto, contrario a un principio constitucional. Muchas veces, es el caso que se decide poner fin a un acto que es cuestionado en la vía de un proceso constitucional por razones de oportunidad o, incluso, de naturaleza política, aún cuando se tiene la certeza que el mismo no resulta contrario a la Carta Magna.

Entonces, en el supuesto descrito precedentemente, resulta contrario a la lógica que se establezca la obligación del Juez Constitucional de declarar fundada la demanda, porque es claro que la cesación de un acto supuestamente lesivo no obedece necesariamente a una perspectiva de la parte demandada de obtener un fallo desfavorable.

Ahora bien, el tema resulta más polémico si se considera que el **Juez, al** declarar fundada la demanda por la cesación del acto reputado lesivo, adicionalmente, debe disponer que el emplazado no vuelva a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la demanda, y que si procediere de modo contrario se le aplicarán las medidas coercitivas **previstas, con** lo cual se priva al Estado de adoptar, en un momento más oportuno, un acto que podría ser conforme con la Constitución.

En consecuencia, dada la dificultad **del** tema no queda más que confiar en que los jueces constitucionales, a través de la vía jurisprudencial, delimiten con propiedad el sentido y alcance de la norma que hemos repasado.

2.2. Supuestos en los cuales proceden los **Procesos Constitucionales de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.**

A continuación se analizan los supuestos en los cuales proceden los procesos constitucionales de Amparo, Cumplimiento, Hábeas Data y Hábeas Corpus.

2.2.1. Supuestos de procedencia del **Proceso Constitucional de Amparo.**

El primer párrafo del numeral 2 del artículo 200° de la Constitución Política del Estado de 1993 establece que la Acción de Amparo procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los demás derechos reconocidos por la Constitución que no se encuentran vinculados a la libertad individual o a los derechos constitucionales que se encuentran conexos a este último.

A su vez, el segundo párrafo de la **norma citada**, prescribe que el Amparo no procede contra norma legales ni contra Resoluciones Judiciales emanadas de un procedimiento regular.

Del texto constitucional citado, fluye que el Amparo sólo procede contra hechos (actos) o omisiones que vulneran o amenazan los derechos reconocidos por la Constitución diferentes a la libertad individual o a los derechos constitucionales que se encuentran conexos a este último y que, además, no proceden contra resoluciones judiciales emanadas en un proceso regular.

No obstante ello, la aplicación práctica de este precepto constitucional ha desnudado diversos problemas que han requerido que los magistrados constitucionales –en la vía jurisprudencial– delimiten el ámbito del proceso de Amparo y que, en última instancia, el Congreso de la República apruebe la Ley N° 28946.

2.2.2. Supuestos de procedencia del **Proceso Constitucional de Hábeas Data.**

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 200° de la Carta Magna vigente, el proceso de Hábeas Data procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los derechos a que se refiere el artículo 2°, incisos 5 y 6 de la Constitución.

El numeral 5 del artículo 2° de la Carta Magna prescribe que *“Toda persona tiene derecho ... A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido”*. Constituyen excepciones a este derecho, las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se establezcan por ley o por razones de seguridad nacional.

Asimismo, el numeral 6 del artículo 2° de la Constitución Política vigente establece que *“Toda persona tiene derecho ... A que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar”*.

Como se desprende de la norma constitucional, el Hábeas Data está destinado a permitir a los ciudadanos, de un lado, acceder –sin expresión de causa– a información que se encuentra en poder del aparato estatal, abonando para tal efecto una suma de dinero que equivale al costo **que** representa para la dependencia estatal proporcionar la información y, de otro lado, permitir a los ciudadanos oponerse a que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar.

En suma, el Hábeas Data presenta dos facetas: a) permitir el acceso a la información que se encuentra en poder de los órganos del Estado y b) proteger la intimidad personal y familiar de los ciudadanos frente a una eventual divulgación por parte de los servicios informáticos.

2.2.3. Supuestos de procedencia del **Proceso Constitucional de Cumplimiento.**

El numeral 6 del artículo 200° de la Carta Magna establece que procede la Acción de Cumplimiento contra cualquier autoridad o funcionario público renuente a acatar una norma legal o un acto administrativo, sin perjuicio de las responsabilidades de ley.

El proceso de Cumplimiento, a diferencia del Amparo y el Hábeas Data, persigue que los funcionarios públicos, bajo determinadas condiciones, acaten o cumplan una norma legal o un acto administrativo. Esto es, se requiere una actuación concreta y positiva del funcionario público obligado.

2.2.4. Supuestos de procedencia del **Proceso Constitucional de Hábeas Corpus.**

El numeral 1 del artículo 200° de la Carta Magna establece que procede el Hábeas Corpus ante el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza la libertad individual o los derechos constitucionales conexos.

A diferencia de los procesos constitucionales antes señalados, el Hábeas Corpus **constituye** una institución clásica orientada específicamente a proteger frente a

cualquier amenaza o vulneración de la libertad individual o de los derechos constitucionales que se le encuentran conexos.

2.3. Requisitos de procedencia de los procesos de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus que se desprenden del Código Procesal Constitucional.

En concordancia con los preceptos constitucionales que hemos citado, el Código Procesal Constitucional – Ley N° 28237, vigente desde el 1° de diciembre de 2005, desarrolla con mayor detalle el tema de la procedencia de la Acción de Amparo, tal como pasamos a exponer.

2.3.1. En cuanto a la naturaleza del acto lesivo.

Habiendo asumido que el proceso de Amparo procede contra actos (hechos u omisiones) que se fundamentan en la aplicación de normas y no contra las normas mismas, conviene precisar que los actos de la Administración susceptibles de echar a andar el mecanismo del Amparo deben reunir determinadas características o requisitos, esto es, responder a determinada naturaleza.

Así, el constitucionalista Carlos Mesía Ramírez⁵⁸³ afirma que el acto lesivo para que pueda ser capaz de generar un proceso constitucional, debe responder a la siguiente naturaleza:

2.3.1.1. Debe ser personal y directo.

Que el acto lesivo sea personal, alude al hecho que debe estar dirigido a una persona en particular, a una persona determinada. Y que sea directo, significa que sólo tiene derecho a recurrir al proceso de amparo quien es directamente afectado por el acto lesivo.

⁵⁸³ **MESIA RAMÍREZ, CARLOS:** Exégesis del Código Procesal Constitucional. Lima, Gaceta Jurídica, noviembre de 2004, págs. 92-95.

En razón de ello, el artículo 2° del Código Procesal Constitucional – Ley N° 28237, norma que regula el tema del acto lesivo, en este punto, debe concordarse con los artículos 39° y 40°, primer párrafo del mismo cuerpo legal, normas que establecen que, específicamente en materia de Amparo, en principio, sólo tiene legitimidad para obrar el afectado⁵⁸⁴, quien puede comparecer por medio de su representante procesal⁵⁸⁵.

En tal sentido, se tiene que el Tribunal Constitucional en la STC N° 00437-2002-AC/TC (proceso de Cumplimiento), estableció –acogiendo los argumentos expuestos por la SUNAT– que un socio o accionista de una empresa no puede articular un proceso constitucional en representación de esta última, por lo que *“... debe desestimarse la pretensión, toda vez que, como ha expuesto la demandada, la personalidad jurídica de una sociedad anónima es distinta de la de sus accionistas, por lo que las obligaciones de la persona moral, o las acreencias que pudiese tener, no pueden quedar supeditadas a los problemas que surjan entre sus accionistas...”*.

Similar criterio contiene la STC N° 05379-2005-AA/TC, proceso en el cual se declaró improcedente una demanda de amparo a través de la cual dos trabajadores pretendían cuestionar la deuda tributaria a cargo de su empleador, en los siguientes términos:

“... don Eutimio Marín Casahuaman y don José Segundo Pérez Terán, es indiscutible para el Tribunal Constitucional que ellos carecen de legitimación para accionar como demandantes en el presente proceso, pues el artículo 39° del Código Procesal Constitucional establece que “el afectado es la persona legitimada para interponer el proceso de amparo”, siendo claro que sí, conforme al artículo 1° del Código Tributario, la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor (Estado) y el deudor tributario (Compañía Latinoamericana de Radiodifusión S.A.), mal podrían los

⁵⁸⁴ Salvo que estemos en una controversia referida a Derecho Ambiental o a otros derechos difusos que gocen de reconocimiento constitucional o, los demandantes sean instituciones sin fines de lucro cuyo objeto sea la defensa de los citados derechos.

⁵⁸⁵ Este es una característica que distingue marcadamente al proceso de Amparo del proceso de Hábeas Corpus, en la medida que el Artículo 26° del Código Procesal Constitucional – Ley N° 28237, establece que, tratándose de este último proceso constitucional, pueden interponer la demanda la persona perjudicada (el directamente afectado) o cualquier otra sin necesidad de tener representación. La distinción obedece a que el proceso de Hábeas Data, a diferencia del Amparo, está vinculado a la libertad individual.

demandantes en su calidad de trabajadores de dicha empresa, alegar afectación directa de derechos, cuando no forman parte de dicha relación jurídico tributaria”.

Entendemos que el razonamiento del Tribunal Constitucional guarda relación **con el hecho que**, de acuerdo con el artículo 1° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF "La obligación tributaria que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente".

En este orden de ideas, consideramos **que en** virtud de esta norma básica de la tributación en nuestro país, concordada con la naturaleza personal y directa que debe presentar el acto lesivo, no es posible que, por ejemplo, los accionistas o los trabajadores (personas naturales) de una persona jurídica (persona moral) tenga legitimidad para obrar invocando la vulneración de **los** derechos constitucionales de esta última. La razón **es** simple: las personas jurídicas, invocando ser los afectados personales y directos del supuesto acto lesivo, deben salir a juicio a través de sus representantes legales.

Similar criterio subyace en la sentencia STC N° 0021-2003-AA/TC, caso en el cual se desestimó una demanda de Amparo en virtud de la cual una asociación de trabajadores pretendía impugnar la deuda tributaria generada por su patronal.

Finalmente, resulta prudente citar la sentencia del 15 de abril de 2004 emitida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, integrada por los magistrados Rivera Quispe, Gómez Carbajal y Ugarte Mauny, en el Expediente N° **3041-2003**, correspondiente al proceso de Amparo mediante el cual un tercero ajeno a la obligación tributaria existente entre el Estado (representado por la SUNAT) y el Club Universitario de Deportes, pretendía cancelar la totalidad de la deuda tributaria insoluble de dicho ente deportivo mediante bonos emitidos por la Compañía de Ferrocarril durante el siglo XIX.

En este caso, con claridad conceptual y rigor técnico, la Tercera Sala Civil, para pronunciarse por la improcedencia de la demanda, en razón que el actor carecía de legitimidad para obrar, afirmó que:

“... tiene derecho a ejercer la acción de amparo el afectado, su representante o el representante de la entidad afectada ... como es de conocimiento público el Club Universitario de Deportes es una asociación deportiva con personería jurídica, por lo tanto, corresponde a su representante legal, quien se encuentra premunido de las facultades para actuar en su nombre, la titularidad de las acciones a plantearse en defensa del patrimonio y derechos de su institución ... dentro del trámite del proceso el actor en forma ni modo alguno ha aportado pruebas o adjuntado documentos que fehacientemente acrediten la condición de representante de la entidad deportiva mencionada, por lo tanto no existe relación jurídica procesal entre las partes; teniéndose en cuenta que la legitimidad para obrar implica que los sujetos que participan en la relación jurídica sustantiva sean los mismos que forman parte de la relación jurídica procesal, para que ésta sea válida, lo cual no ocurre en el caso de autos, pues el demandante no tiene relación alguna con los demandados...”

Hemos citado la jurisprudencia emitida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, en la medida que establece criterio jurisprudencial en el sentido que para que proceda un amparo en materia tributaria, se requiere que quienes participan de la relación jurídica sustantiva (obligación tributaria = deudor–contribuyente y acreedor–Estado) deben ser los mismos que deben formar parte de la “relación jurídico procesal” (proceso de Amparo = demandante–contribuyente y demandado–Estado).

2.3.1.2. Debe ser concreto.

Que el acto supuestamente lesivo sea concreto, hace referencia a que: a) el daño que se causa debe ser real y cierto, esto es, concreto; excluyéndose, por ello, de la protección del Amparo los actos imaginarios, inciertos o de improbable realización y b) la lesión debe ser actual, no pudiendo operar el Amparo respecto de hechos pasados o consumados, salvo el supuesto en el cual los efectos del acto acaecido en el pasado se proyecten hasta el momento en el cual se recurre a la vía del proceso constitucional.

Así, respecto del hecho que el daño debe ser real y cierto, cabe señalar que el Tribunal Constitucional ha establecido en la STC N° 1266-2001-AA/TC **que** la existencia de actos continuados o de tracto sucesivo no configuran un daño real y cierto capaz de poner en marcha el mecanismo urgente del amparo:

“... tampoco es una causal de excepción del agotamiento de la vía administrativa que el acto reclamado sea continuado o de tracto sucesivo. Tal distinción en la teoría del acto reclamado o lesivo tiene por propósito determinar a partir de cuándo ha de empezar a computarse el plazo de caducidad y no, desde luego, exceptuar a una persona del cumplimiento del requisito legal del agotamiento de la vía previa”.

De otro lado, en relación a la actualidad del acto lesivo, se tiene que Tribunal Constitucional en la STC N° 0323-2001-AA/TC, resolviendo una impugnación del Decreto Supremo N° 095-96-EF, ha establecido criterio en el sentido que *“Si bien la Cuarta Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 27153 ... modificada por la Ley N° 27796 ... se estableció eliminar toda referencia de aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo a casinos de juego, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, los efectos del decreto supremo cuestionado en autos se mantienen al existir las órdenes de pago ... y la Resolución de Ejecución Coactiva ...”.*

Como se aprecia, para que el proceso de Amparo proceda se requiere, en principio, que el acto lesivo sea actual, salvo que (supuesto de la jurisprudencia citada) sus efectos se mantengan al momento de promover dicho proceso constitucional.

2.3.1.3. Debe ser manifiestamente ilegítimo e incontestable.

Se afirma que para que el acto lesivo se repute que es manifiestamente ilegítimo es necesario que éste sea contrario a la ley o la Constitución, es decir, que no tenga asidero en el ordenamiento legal en el cual pretende insertarse.

Sobre este tema, el Tribunal Constitucional ha sido particularmente claro y didáctico. Así, citamos el caso que fue materia de análisis en la STC N° 0930-2001-AA/TC, proceso que corresponde a un supuesto en el cual el acto de la Administración Tributaria (orden de pago) es manifiestamente ilegítimo, en la medida que se basa en un Decreto Supremo que viola en principio de legalidad, ya que *“el establecimiento de la alícuota del impuesto selectivo al consumo respecto a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo N.º 095-96-MEF vulnera el principio de legalidad o de reserva de la ley, contemplado en el precitado artículo de la Constitución”*.

Similar criterio, pero respecto al Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los cigarrillos, se expone en las STC N°s 02762-2002-AA/TC y 01551-2005-PA/TC.

En el ejemplo propuesto, queda claro que el acto lesivo es manifiesta y abiertamente ilegítimo e incontestable, porque –mediando reserva legal para que la alícuota del tributo se establezca o regule por ley– la misma se estableció por una norma de rango infralegal.

2.3.1.4. Debe ser arbitrario.

Se sostiene que la ilegitimidad del acto lesivo, por su condición de injusto, tiene relación con la arbitrariedad del mismo. Asimismo, se considera que el acto arbitrario puede tener sustento legal o no tenerlo, pero lo que determina su naturaleza injusta será la circunstancia que no se adecue o colisione con preceptos o valores de orden constitucional.

Vistas las cosas de este modo, un buen ejemplo de un acto arbitrario de la Administración Tributaria es el que se analiza en la STC N° 00270-2003-AA/TC,

caso en el cual el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda por no encontrar sustento a la actuación de la SUNAT, sobre la base –entre otras– de la siguiente consideración:

“la demandada no ha precisado cuáles han sido los criterios que ha utilizado para determinar el cumplimiento o no de los requisitos exigidos conforme al citado Reglamento de Comprobantes de Pago; en consecuencia, si un documento como el anteriormente consignado demuestra por sí mismo lo contrario de lo que se afirma, no puede aceptarse como válido el ejercicio discrecionalmente ilimitado de una potestad sancionatoria. Por consiguiente, y si al momento de la intervención, la Guía de Remisión reunía los requisitos exigidos, queda claro que la sanción impuesta carece de todo sustento, deviniendo en inaplicable al igual que las diversas resoluciones que le han servido de sustento”.

2.3.1.5. Debe atacar un derecho constitucional líquido, cierto e incontestable.

Se considera que un derecho constitucional reúne las características de liquidez, certeza y resulta incontestable cuando no pueden oponerse contra el mismo argumentos razonables, sino meras alegaciones de dudosa consistencia. Creemos que los mejores ejemplos de un derecho constitucional que reviste las características antes mencionadas se presenta en los procesos de Amparo incoados contra el Impuesto Mínimo a la Renta y el proceso de Inconstitucionalidad dirigido contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, en los cuales se sostenía que dichas afectaciones resultaban contrarias a la Constitución Política del Estado por violar el principio de “No Confiscatoriedad de los Tributos”, en tanto no gravaban la renta, utilidad o ganancia (razón de ser de los impuestos al ingreso o renta), sino que gravaban un factor que no revelaba patrimonio (activos netos) y no renta o ingreso, contexto en el cual cualquier afectación a la renta (por más mínima que fuera) era contraria a la Carta Magna.

Este concepto está brillantemente expuesto en la STC N° 00548-2001-AA/TC, en la cual se afirma que:

“... el Impuesto a la Renta no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de la capacidad económica o contributiva, que, en el caso del Impuesto Mínimo a la Renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado ... Por las razones expuestas, y en atención al último párrafo del artículo 74° de la Constitución Política del Estado, independientemente de si la empresa ha generado beneficios, ganancias o rentas, o si ha incurrido en pérdidas, los actos de aplicación de los artículos del Decreto Legislativo N° 774, referidos al Impuesto Mínimo a la Renta, que se traducen en las órdenes de pago cursadas a la demandante, no pueden surtir efectos por inconstitucionales”.

Sin embargo, conviene señalar que la misma razón de fondo por la cual el Tribunal Constitucional declaró que el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) y su sucedáneo el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR) eran contrarios a la Constitución, esto es, que operaban sobre un elemento (activos netos) que corresponde a la manifestación de la capacidad contributiva para efectos de un “impuesto patrimonial” y no de un “impuesto al ingreso o renta” (naturaleza del IMR y del AAIR); ha servido de base para que se declare, en la vía del proceso de Amparo, que es perfectamente constitucional que a través de un impuesto de naturaleza “patrimonial” (caso del derogado Impuesto Extraordinario a los Activos Netos) se grave una manifestación de la capacidad contributiva para efectos, justamente, de un “impuesto al patrimonio o stock” (STC N°s 02727-2002-AA/TC, 01907-2003-AA/TC, 01255- 2003-AA/TC y acumulados, 03591-2004-AA/TC, etc).

2.4. La amenaza debe ser cierta y de inminente y realización.

El segundo párrafo del artículo 2° del Código Procesal Constitucional establece que para que procedan el Amparo, el Hábeas Corpus y el Hábeas Data, cuando estamos

frente al supuesto en el cual se invoca la amenaza del violación del derecho constitucional, ésta debe ser *“cierta y de inminente realización”*.

Al respecto, se tiene que el Tribunal Constitucional, resolviendo un caso en el cual se postulaba como pretensión que *“... se deje sin efecto cualquier otra orden de pago que el emita la SUNAT, relativa al IMR ...”*, a través de la STC N° 00595-2001-AA/TC, estableció criterio en el sentido que dicha pretensión *“... no cumple con los requisitos de certidumbre e inmediatez de la amenaza...”*.

Cabe anotar que el razonamiento del Tribunal Constitucional que se cita resulta técnicamente impecable, habida cuenta que los procesos constitucionales no proceden contra actos futuros, es decir, contra actos cuya realización no es cierta ni inminente.

2.5. Procedencia de los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus contra actos basados en normas.

El actual artículo 3° del Código Procesal Constitucional, modificado por la Ley N° 28946, establece:

“Artículo 3°.- Procedencia frente a actos basados en normas

Cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma autoaplicativa incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma.

Son normas autoaplicativas, aquellas cuya aplicabilidad, una vez que han entrado en vigencia, resulta inmediata e incondicionada. Las decisiones jurisdiccionales que se adopten en aplicación del control difuso de la constitucionalidad de las normas, serán elevadas en consulta a la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, si no fueran impugnadas.

Lo son igualmente las resoluciones judiciales en segunda

instancia en las que se aplique este mismo precepto, aun cuando contra éstas no proceda medio impugnatorio alguno.

En todos estos casos, los Jueces se limitan a declarar la inaplicación de la norma por incompatibilidad inconstitucional, para el caso concreto, sin afectar su vigencia, realizando interpretación constitucional, conforme a la forma y modo que la Constitución establece.

Cuando se trata de normas de menor jerarquía, rige el mismo principio, no requiriéndose la elevación en consulta, sin perjuicio del proceso de acción popular.

La consulta a que hace alusión el presente artículo se hace en interés de la ley.

La norma precedente a la ahora en vigor, escuetamente establecía que *“Cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma”*.

Nos parece que la modificación normativa realizada por la Ley N° 28946, en **balance**, es positiva en la medida que:

- i) Señala claramente que cuando se impugne una norma autoaplicativa por reputarse incompatible con la Constitución, en el caso que se declare fundada la demanda, en la sentencia se dispondrá la inaplicabilidad de dicha norma.
- ii) Se define lo que debe entenderse por norma autoaplicativa, tratando de algún modo de cerrar el amplísimo y discrecional criterio que sobre esta materia manejan algunos jueces de la República.
- iii) Se establece que las decisiones jurisdiccionales que se tomen en aplicación del control difuso de la constitucionalidad de las normas deberán ser elevadas en consulta a la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, si no fueran impugnadas y; que igual tratamiento debe

otorgarse a las resoluciones judiciales de segunda instancia que se adopten en aplicación del control difuso, aún cuando éstas no proceda medio impugnatorio alguno.

Estas normas (tercer y cuarto párrafo del artículo 3° modificado por la Ley N° 28946), cuando menos en el supuesto de la sentencia estimatoria de segunda instancia que es elevada en consulta ante la Corte Suprema, presenta visos de inconstitucionalidad, en tanto (una interpretación señala) que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 202° de la Constitución Política del Estado contra la sentencia de Sala Superior que declara fundado un proceso constitucional no cabe recurso alguno⁵⁸⁶, por lo que pasa a la autoridad de cosa juzgada conforme al numeral 2 del artículo 139° de la Carta Magna.

No obstante, el autor del presente trabajo considera que este tema será aclarado, en la vía jurisprudencial, por el Tribunal Constitucional afirmando la constitucionalidad de la norma, sobre la base, de un lado, de una interpretación integral de la Constitución y, de otro lado, del texto del segundo párrafo del artículo 14° de la Ley Orgánica del Poder Judicial que establece, para los casos en los cuales los jueces aplican control difuso de constitucionalidad, que *“Las sentencias así expedidas son elevadas en consulta a la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, si no fueran impugnadas. Lo son igualmente las sentencias en segunda instancia en las que se aplique este mismo precepto, aún cuando contra éstas no quepa recurso de casación”*.

Al final de cuentas, una Constitución no es lo que ella, “objetivamente”, es o dice o, lo que determinados sujetos infieren que es o dice. La experiencia le indica al autor que una Constitución es fundamental lo que sus intérpretes autorizados dicen que es o dice (por ello, la necesidad que los integrantes del Tribunal Constitucional sean escogidos observando dos requisitos fundamentales: que provengan de la elite jurídica del país y que presenten irrefutables credenciales democráticas).

⁵⁸⁶ El numeral 2 del artículo 202° de la Constitución vigente establece que *“Corresponde al Tribunal Constitucional: Conocer, en última y definitiva instancia, las resoluciones denegatorias de hábeas corpus, amparo, hábeas data, y acción de cumplimiento”*; es decir, en sentido contrario, contra las sentencias de segunda instancia que desestiman amparos, no cabe recurso alguno.

iv) Se establece que en todos los supuestos descritos precedentemente, los jueces se limitarán a declarar, para el caso concreto, la inaplicación de la norma por incompatibilidad inconstitucional, sin afectar su vigencia; realizando, además, interpretación constitucional conforme a la forma y modo que la Carta Magna dispone.

Esta norma guarda relación con la naturaleza de los procesos de Amparo, Cumplimiento y Hábeas Data mediante los cuales –a diferencia de lo que acontece con el proceso de Inconstitucionalidad– no se persigue la declaración de inconstitucionalidad de una norma, sino que la misma se declare “*inaplicable*” para el caso concreto.

Las jurisprudencias del Tribunal Constitucional que abordan esta materia son múltiples. Sin embargo, citamos la STC N° 00646-96-AA/TC, en la cual se señala: “*... declararon fundada la demanda; dispusieron la inaplicación en el caso concreto del artículo 109° del Decreto Legislativo 774; la nulidad de la Orden de Pago N° 011-1-15189; ordenaron que la Superintendencia de Administración Tributaria se abstenga de iniciar o continuar el procedimiento coactivo destinado a satisfacer el importe de la orden de pago referida ...*”.

v) Para el caso de normas de menor jerarquía (infralegales) se establece que rige el mismo principio del control difuso de constitucionalidad de las normas, con la variante que no se requiere de la elevación en consulta, sin perjuicio de la Acción Popular (que es conocida en primera instancia por Sala Superior y en segunda instancia por Sala Suprema).

vi) Finalmente, se consigna que la consulta a Sala Suprema tiene su fundamento en el interés de la ley.

2.6. Procedencia de los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus contra normas.

Haciendo una lectura conjunta del artículo 3° del Código Procesal Constitucional con el numeral 2° del artículo 200° de la Constitución Política de 1993, se colige que los

procesos constitucionales, en principio, no proceden contra normas, salvo que estas últimas sean autoaplicativas.

Sobre este tema, en cuanto concierne a materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha sido particularmente claro en la STC N° 00681-2004-AA/TC, en la cual ha señalado que el Amparo no procede contra normas, en los siguientes términos:

“1. El objeto de la presente demanda es que se declare inaplicable el artículo 19° de la Ley 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas. Se alega que dicho artículo vulnera los derechos constitucionales a la igualdad ante la ley y a la propiedad.

2. Para acreditar lo alegado por el accionante sobre la aplicación del control difuso respecto al artículo que cuestiona se requieren los siguientes presupuestos:

a) Que la acción de garantía tenga por objeto la impugnación de un acto que constituya la aplicación de la norma considerada inconstitucional (artículo 3° de la Ley N.° 23506).

b) Que la norma a inaplicarse tenga una relación directa, principal e indisoluble con la resolución del caso, es decir, que sea relevante en la resolución de la causa.

c) Que esta norma tenga evidentemente tal condición, aun luego de habérsela interpretado de conformidad con la Norma Fundamental, pues, a tenor de la Segunda Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, "Los Jueces y Tribunales sólo inaplican las disposiciones que estimen incompatibles con la Constitución cuando por vía interpretativa no sea posible la adecuación de tales normas al ordenamiento constitucional.

3. En el caso de autos, es precisamente el primer presupuesto del control difuso el que no se cumple. En efecto, no existe en el expediente acto de aplicación del referido artículo 19° de la Ley 27153. Por tanto, conforme este Tribunal lo ha señalado en reiterada jurisprudencia, en el amparo no cabe impugnar en abstracto la validez de una norma jurídica, sino solo cuando se ha concretado un acto de aplicación de la misma”.

No obstante que existe copiosa jurisprudencia del Supremo Intérprete de la Constitución en el sentido que no procede el Amparo **contra normas**, existen algunas sentencias **emitidas por el Poder Judicial** que tienen la naturaleza de cosa **juzgada**, a través de las cuales algunos magistrados han declarado fundados procesos de Amparo interpuestos contra normas en abstracto de manera directa, perjudicando de esta **forma** los ingresos fiscales, siendo particularmente relevantes las emitidas respecto al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.

Finalmente, el tema de la procedencia del amparo contra normas autoaplicativas ha sido delineado por el Tribunal Constitucional en las STC N°s 06065-2005-AA/TC, 08503-2005-AA/TC, 08901-2005-AA/TC, 09180-2005-AA/TC, 02269-2006-AA/TC y 03757-2006-AA/TC.

2.7. Procedencia del Amparo contra resoluciones judiciales.

El segundo párrafo del numeral 2° del artículo 200° de la Carta Magna vigente establece que no procede el Amparo contra resoluciones judiciales emanadas de un procedimiento regular. En sentido contrario, si procede contra resoluciones judiciales emanadas de un procedimiento irregular.

Por ello, el primer párrafo del artículo 4° del Código Procesal Constitucional establece que *“El amparo procede respecto de resoluciones judiciales firmes dictadas con manifiesto agravio a la tutela procesal efectiva, que comprende el acceso a la justicia y el debido proceso. Es improcedente cuando el agraviado dejó consentir la resolución que dice afectarlo”*.

Esta norma merece atención, en tanto que en materia tributaria existen algunos ejemplos de procedencia del proceso de Amparo contra resoluciones judiciales emitidas vulnerando derechos de índole constitucional. Así, se cita como ejemplo la STC N° 00619-2003-AA/TC, caso en el cual la SUNAT interpuso un proceso de Amparo contra los Vocales integrantes de la Sala Mixta de Tambopata de la Corte Superior de Justicia del Cusco y contra el Procurador Público del Poder Judicial invocando la violación de los derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa, solicitando que se declare inaplicable una resolución judicial que declaraba inadmisibile un recurso de queja por haberse presentado fuera del plazo de ley, **dado que** dicho órgano judicial había considerado, para fundamentar la declaración de inadmisibilidad, el mero dicho de un auxiliar de justicia sobre la realización de una notificación (no existía certeza respecto de la realización del acto de notificación).

En este caso, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda sobre la base de considerar:

“... Debe advertirse que el documento corriente a fojas 110 vuelta, el cual sirve de sustento tanto a la apelada como a la recurrida para rechazar liminarmente la demanda, carece de un elemento identificador que individualice al receptor de la notificación judicial y que acredite que la entidad demandante tomó conocimiento de la Resolución N.º 60 en la fecha consignada en la constancia, y no en otra distinta, factor que ante la controversia suscitada se convierte en un requisito esencial, dado su carácter objetivo, y sin el cual el informe que obra a fojas 125 queda reducido tan solo a una declaración de parte sobre la existencia de determinado acto procesal, pero que no alcanza para demostrar su validez dentro del proceso en tanto existe duda sobre la oportunidad en la que se realizó ... Que la anormalidad ocurrida en la tramitación ha privado a la entidad accionante de su derecho a que se reexamine una decisión judicial que declaró improcedente un medio impugnatorio, lo que importa que se ha materializado una lesión del derecho de defensa, consagrado en el inciso 14 del artículo 139º de la Constitución, tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en el

caso César Tineo Cabrera (Fundamento 18) al indicar que “el contenido esencial del derecho de defensa queda afectado cuando, en el seno de un proceso judicial, cualquiera de las partes resulta impedida, por concretos actos de los órganos judiciales, de hacer uso de los medios necesarios, suficientes y eficaces para ejercer la defensa de sus derechos e intereses legítimos”.

Obviamente, visto desde la perspectiva de los contribuyentes, también es viable que proceda el Amparo contra una resolución judicial que viola su derecho a la tutela procesal efectiva.

Debe consignarse que la norma bajo análisis sólo contempla la posibilidad de acceder al amparo en el supuesto –como ya se dijo– que se agravie el derecho a la tutela procesal efectiva, derecho que delimita al ámbito del acceso a la justicia y el debido proceso.

Además, en el último párrafo del artículo bajo comentario se define que se entiende por tutela procesal efectiva:

“aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan, de modo enunciativo, sus derechos de libre acceso al órgano jurisdiccional, a probar, de defensa, al contradictorio e igualdad sustancial en el proceso, a no ser desviado de la jurisdicción predeterminada ni sometido a procedimientos distintos de los previstos por la ley, a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal”.

En suma, los supuestos de procedencia del Amparo contra resoluciones judiciales se delimitan de manera taxativa y excluyente, detalle que deberá tenerse presente al momento de articular este proceso constitucional contra un mandato judicial.

Finalmente, debe considerarse que no procede el Amparo cuando el agraviado deja consentir la sentencia que lo afecta, precepto que dada su coherencia lógica nos ahorra mayor comentario.

2.8. Causales de improcedencia de los procesos constitucionales de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.

En el artículo 5° del Código Procesal Constitucional se enumeran los supuestos o causales de improcedencia de los procesos constitucionales:

2.8.1. Los hechos y petitorio de la demanda no están referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado.

La norma nos parece adecuada, en la medida que en materia constitucional tributaria no es infrecuente que los contribuyentes recurran a la vía de los procesos constitucionales invocando la vulneración de derechos que, en estricto, no tienen una vinculación directa con lo que en doctrina se conoce como el aspecto esencial o el núcleo duro de los derechos fundamentales o que, simple y llanamente, pretendan que a través del proceso constitucional se protejan derechos de índole patrimonial o legal.

Así, citamos la STC N° 8605-2005-AA/TC, proceso en el cual el Tribunal Constitucional señaló:

“35. ... Reevaluar los hechos que sustentaron la interpretación de SUNAT implicaría la necesidad no sólo de revisar el voluminoso material probatorio actuado en el proceso de fiscalización, sino además, y lo más importante, de emitir un pronunciamiento respecto a la correcta aplicación de la ley en la determinación de responsabilidades administrativas, lo cual desnaturaliza la finalidad del proceso constitucional del amparo.

36. Conviene advertir que lo discutido en el presente caso está

vinculado a la correcta interpretación y aplicación de normas de rango legal, de modo que no se encuentra referido en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos que se cuestionan, por lo que resulta aplicable al caso el inciso 1) del artículo 5° y el artículo 38° del Código Procesal Constitucional”.

2.8.2. Existan vías procedimentales, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de hábeas corpus.

Esta norma guarda relación con la, ahora, naturaleza residual del Amparo que sólo opera en ausencia de una vía específica y eficaz a través de la cual se pueda lograr, en esencia, el mismo objetivo que se persigue con este proceso constitucional.

Así, se cita la STC N° 00021-2003-AA/TC, caso en el cual una asociación de trabajadores, alegando la vulneración de sus derechos constitucionales de orden laboral, pretendían impugnar la deuda tributaria pendiente de pago a la SUNAT. En este caso el Tribunal Constitucional, con propiedad, señaló que “... *los reclamos de los trabajadores deben ser gestionados y discutidos en la vía laboral o civil, si se trata de incumplimientos de beneficios que por ley les corresponde, o bien para el resarcimiento del daño sufrido ...*”.

En materia constitucional tributaria y, específicamente en el caso de procesos de amparo dirigidos contra medidas o acciones de cobranza coactiva, el autor del presente trabajo considera que existe una “*vía procedimental igualmente satisfactoria*”, la misma que está constituida por el Recurso de Queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario.

El referido artículo 155° establece que “El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código”.

Fortalece este punto de vista el hecho que, ahora, el Tribunal Fiscal tiene reconocidas facultades de control difuso, las cuales puede hacer valer dentro de un

Recurso de Queja y, por ejemplo, ordenar la suspensión (o dejar sin efecto) de la cobranza de un tributo que presenta visos de inconstitucionalidad.

Algo similar debería suceder respecto de las demás actuaciones de la Administración Tributaria que, al igual que el Procedimiento de Cobranza Coactiva, **no cuentan** con una vía previa dentro del cual **puedan ser impugnadas**.

2.8.3. El agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir la tutela respecto de su derecho constitucional.

Ocurre que en algunos casos los contribuyentes, previamente, recurren a la demanda contencioso administrativa antes de intentar hacer valer los derechos que consideran vulnerados en la vía de un proceso constitucional o, una vez iniciado el proceso constitucional recurren a la demanda contencioso administrativa. Consideramos que en ambos supuestos el proceso constitucional resulta improcedente (aun cuando la norma pareciera indicar que la improcedencia se limita al supuesto en el cual “previamente” se recurre a otro proceso judicial).

Cabe destacar que en el caso de la materia contencioso tributaria, aparte de los procesos constitucionales, los contribuyentes sólo se encuentran facultados para cuestionar los actos de la administración en la vía del proceso contencioso administrativo, porque así lo establecen tanto la Constitución Política del Estado como la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo. Por ello, no es viable que los contribuyentes (como de hecho, a veces, ocurre) recurran a la vía del proceso de conocimiento para cuestionar actos de la administración o, dado el caso, para pretender “*declaraciones de incertidumbre jurídica*” que persiguen se declare inaplicable en abstracto una norma que no es autoaplicativa (lo que en buen romance importa intentar pasar de contrabando un proceso de Inconstitucionalidad).

Así, a través de la STC N° 01511-2005-AA/TC, el Tribunal Constitucional declaró improcedente una demanda de amparo, bajo el siguiente razonamiento:

“5. Que las características mencionadas en el cuarto considerando se evidencian en el presente proceso, lo que se acredita, en primer lugar,

con la coincidencia entre las partes que establecen la relación jurídico-procesal (TIPET S.A y SUNAT); en segundo lugar, en cuanto al objeto de la demanda, la referida demanda contencioso- administrativa se interpone contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00029-2-2004 (7/1/ 2004), que precisamente apelaba todas y cada una de las resoluciones materia del presente amparo; y, en tercer lugar, la identidad del interés para obrar o título, lo que se demuestra con la lectura del tenor de la demanda; siendo así, el elemento motivador en ambos procesos (amparo y contencioso-administrativo) es el mismo”.

2.8.4. No se hayan agotado las vías previas, salvo en los casos previstos por este Código y en el Proceso de hábeas corpus.

La doctrina comparada señala que el agotamiento de la vía previa resulta esencial como requisito para recurrir al proceso constitucional, habida cuenta que éste permite que sea la propia autoridad administrativa la que rectifique los errores en que pudiera haber incurrido.

Así, se cita la STC N° 00124-2000-AA/TC, a través de la cual el Tribunal Constitucional establece que:

“Según lo expresa la recurrida, concordando, por lo demás, con la apelada que el Tribunal Constitucional sustancialmente comparte, la demanda fue interpuesta sin que se agotara la vía administrativa, ya que pese a que la demandante fue notificada con la cuestionada Resolución de la SUNAT, no se interpuso recurso de apelación, quedando la misma en condición de cosa decidida”.

Ahora bien, a raíz del precedente vinculante establecido por el Tribunal Constitucional en la STC N° 03471-2004-AA/TC mediante el cual se asignan facultades de control difuso al Tribunal **Fiscal**, es previsible que el requisito del agotamiento de la vía previa cobre mayor fuerza.

Finalmente, debe tenerse presente que, **por ejemplo**, en materia constitucional tributaria **y en el caso específico de tributos internos**, la vía previa está constituida por la correspondiente al Recurso de Reclamación ante la SUNAT o de Apelación ante el Tribunal Fiscal, más no por el Recurso de Queja que constituye un recurso opcional a juicio del contribuyente; sentido en el cual se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la STC N° 4242-2006-PA/TC:

“a) Contra una Resolución formalmente emitida, como es el caso de las órdenes de pago notificadas conforme a Ley, corresponde interponer Recurso de Reclamación y/o Apelación en los términos de los artículos 135 y 145 del Código Tributario, supuestos distintos al contemplado en el artículo 155 para la interposición del Recurso de Queja.

b) La recurrente en el presente caso presentó Recurso de Reclamación contra las órdenes de pago contenidas en el Exp. Coactivo 0830070013445, el cual fue declarado inadmisibles, motivo por el que optó por cuestionar esta decisión mediante Recurso de Apelación como recurso subsiguiente. Pudo haber interpuesto, a su vez, Recurso de Queja, pero ello no implica que sea necesario y condicional para dar por agotada la vía previa, constituyendo, más bien, un recurso opcional a juicio del contribuyente”.

2.8.5. A la presentación de la demanda ha cesado la amenaza o violación de un derecho constitucional o se ha convertido en irreparable.

La norma está orientada a que no se ponga **en** marcha el mecanismo de protección de los procesos constitucionales cuando, a la fecha de presentación de la demanda, ha cesado la amenaza o violación del derecho constitucional cuya vulneración se invoca o, la afectación al mismo se ha convertido en irreparable. Consideramos que ambos supuestos responden a la naturaleza del proceso de Amparo que busca restituir las cosas al estado anterior a la violación del derecho fundamental, supuesto que carece de sentido cuando el acto que se reputa lesivo desaparece o el daño causado por éste ya no tiene remedio.

Un ejemplo claro de la declaratoria de improcedencia de la demanda por la cesación del acto lesivo es el que se desprende de la STC N° 01322-2001-AA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional estableció *“Que, según la Resolución Coactiva N.º 11107004333, de fecha 16 de enero de 2001, a fojas 195, se resuelve suspender*

temporalmente el proceso de medida cautelar previa iniciado contra Kiko San S.A., produciéndose, con ello, el cese de la eventual violación de sus derechos”.

Obviamente, en estos casos, la imposibilidad de recurrir al proceso de amparo, no veta la posibilidad cierta de buscar resarcimiento por los perjuicios causados por el acto lesivo ya sea en la vía civil o penal, según corresponda.

2.8.6. Se cuestione una resolución firme recaída en otro proceso constitucional o haya litispendencia.

Un ejemplo típico del cuestionamiento de una resolución firme recaída en otro proceso constitucional es el caso del “*amparo contra amparo*”. En este punto, consideramos que la norma bajo análisis resulta cuestionable bajo todo punto de vista, en la medida que la intención que subyace como fundamento de la misma es deleznable, porque se está asumiendo que debe “*blindarse*” el Juez constitucional porque se lo reputa incapaz de lesionar, mediante sus resoluciones los derechos fundamentales de las partes en un proceso, cosa que no se ajusta a la realidad de los hechos, esto es, a la práctica judicial en nuestro país.

Cuando empezamos la elaboración de este trabajo, señalamos que aun cuando todavía no existía jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre esta materia y a pesar de la entrada en vigencia del Código Procesal Constitucional, opinábamos que, excepcionalmente y de manera restrictiva en extremo, correspondía que el Supremo Intérprete de la Constitución declare **la procedencia del amparo contra amparo (cuando sea evidente que a través de una resolución emitida por un Juez constitucional se pueden vulnerar derechos fundamentales de las partes)**.

Esta previsión ya se ha convertido en realidad en materia constitucional tributaria.

Así, en la STC N° 4245-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional declaró fundada una demanda de amparo, por violación del derecho al debido proceso, interpuesta por la Dirección Regional de Comercio Exterior y Turismo de Huancavelica y por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT contra diversos magistrados del Juzgado Mixto de Acobamba y de la Sala Mixta de Huancavelica:

“4. Este Colegiado aprecia que las resoluciones impugnadas recayeron en el proceso de amparo iniciado por las partes ahora demandadas, contra el MINCETUR y la Dirección Regional de Turismo y Gobierno Regional de Huancavelica; en ese sentido, tratándose de un proceso de amparo a través del cual se pretende cuestionar el resultado de otro anteriormente seguido entre las mismas partes, resulta pertinente reiterar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, establecida en las sentencias 1602-2006-PA/TC (f. 4. en el que se cita además el f. 2. de la STC 0200-2004-AA/TC) y 2371-2005-PA/TC (f. 3., en el que se hace referencia a la STC 3846-2004-PA/TC), que habilitan la competencia de este Tribunal para conocer casos como el de autos; procede, entonces, emitir pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada”

En suma, si bien ha habido abuso en materia de amparo contra resoluciones judiciales, consideramos que los jueces constitucionales, a través de las resoluciones que emiten, también pueden violar los derechos fundamentales de las partes, motivo por el cual debe proceder, excepcionalmente, el proceso de Amparo contra las resoluciones que emitan.

En cuanto a la litispendencia, cabe anotar que la prohibición tiene sentido en la medida que jurídicamente no es posible que las mismas partes tengan en trámite dos procesos sobre la misma materia, dado que se podría correr el riesgo que se emitan dos fallos contradictorios o disímiles.

2.8.7. Haya vencido el plazo para interponer la demanda, con excepción del proceso de hábeas corpus.

Se considera que la naturaleza urgente y de último remedio contra la arbitrariedad que caracteriza a los procesos constitucionales no se condice con la actitud negligente de quien pudiendo recurrir a ellos, por desidia o desinterés, permite que el plazo para interponer la demanda fenezca. Obviamente, en este supuesto se puede afirmar que la imposibilidad de recurrir a los procesos constitucionales

obedece a un *hecho propio* del potencial afectado, que lo inhabilita para perseguir justicia en estas vías residuales.

Por ello, en muchos casos, por ejemplo, los procesos de Amparo ha concluido por declaratorias de improcedencia por haberse presentado la demanda fuera del término de ley. Así, se cita la STC N° 1627-2004-AA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional estableció:

“... a tenor del artículo 143° del Código Tributario, la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 07964-1-2001, de fecha 24 de setiembre de 2001, que resuelve el recurso de apelación interpuesto por la recurrente, es el que da por agotada la vía previa ... teniendo en cuenta que la demanda fue interpuesta el 10 de julio de 2002, es evidente que ha transcurrido en exceso el plazo prescriptorio de la acción establecido por el artículo 37° de la Ley N.° 23506”.

Ahora bien, para el caso del proceso de Amparo, de acuerdo con el artículo 44° del Código Procesal Constitucional, por regla general: *“El plazo para interponer la demanda de amparo prescribe a los sesenta días hábiles de producida la afectación, siempre que el afectado hubiese tenido conocimiento del acto lesivo y se hubiese hallado en posibilidad de interponer la demanda. Si esto no hubiese sido posible, el plazo se computará desde el momento de la remoción del impedimento”.*

En este punto, no debe perderse de vista que el Tribunal Constitucional ha señalado que el plazo para interponer la demanda constituye, en realidad, uno de prescripción extintiva y no de caducidad como muchos entienden. Esto importa que el transcurso del plazo sin que se presente la demanda sólo perjudica la vía pero no el derecho, ya que el presunto afectado, si bien es cierto ya no puede recurrir a los procesos constitucionales, tiene a salvo la facultad de hacerlo a través de los procesos ordinarios.

Así, el Supremo Intérprete de la Constitución ha señalado en la STC N° 01049-2003-AA/TC que:

“Teniendo en cuenta que, por su propia naturaleza, y porque así lo establece la Primera Disposición General y Transitoria de la Ley N.º 26435, el Tribunal Constitucional realiza la interpretación de la Constitución y las Leyes, la cual debe ser seguida por los Jueces y Tribunales de la República, es menester que este Tribunal determine –a pesar de la denominación (caducidad) que el texto normativo le otorga– qué calidad jurídica (prescripción o caducidad) tiene el plazo previsto en el artículo 37º de la Ley N.º 23506 ... Por lo tanto, esta Sala interpreta que el plazo indicado en el artículo 37º de la Ley N.º 23506 no es un plazo de caducidad, sino un plazo de prescripción, pues su transcurso no extingue el derecho constitucional agraviado sino, simplemente, cancela la posibilidad de utilizar la vía procesal urgente del amparo para su protección ...”.

Finalmente, estimo que no merecen análisis los supuestos de improcedencia previstos en los numerales 7 y 8⁵⁸⁷ del artículo 5º del Código Procesal Constitucional, en la medida que resulta evidente que no guardan relación con materia constitucional tributaria.

2.8.8. Conflictos entre entidades de derecho público interno.

Un buen ejemplo de esta causal de improcedencia está dado por los diversos procesos constitucionales de amparo presentados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad Metropolitana de Lima contra resoluciones del Tribunal Fiscal, durante la vigencia de la derogada Ley N° 23506.

Por ejemplo, en las STC N°s 070-2003-AA/TC y 285-2003-AA/TC, el Tribunal Constitucional se pronunció por la improcedencia de estas demandas, bajo el

⁵⁸⁷ A través de la STC N° 0007-2007-PI, publicada en el diario oficial El Peruano el 22 de junio de 2007, se declaró inconstitucional este numeral (que había sido modificado por el artículo único de la Ley N° 28642), por lo que se lo dejó sin efecto.

argumento que *“... el Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio del MEF, el que forma parte de uno de los poderes del Estado ... y de otro lado, el SAT es un organismo público descentralizado de la Municipalidad Metropolitana de Lima, es decir, siendo ambos, la demandante y el demandado instituciones públicas, el amparo no es la vía pertinente para resolver la controversia planteada”*.

2.9. La cosa juzgada en los procesos constitucionales.

A diferencia de lo que ocurría con la anterior regulación, el artículo 6° establece de manera más equitativa: *“En los procesos constitucionales sólo adquiere la autoridad de cosa juzgada la decisión final que se pronuncie sobre el fondo”*. Bien por la seguridad jurídica y por el derecho de igualdad, en tanto a partir de la entrada en vigencia del Código Procesal Constitucional para que opere la cosa juzgada (fundamento central de todo ordenamiento judicial) basta con que se emita pronunciamiento sobre el fondo de la controversia y no, como ocurría con la norma precedente, que el fallo sea favorable al administrado.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional en la STC N° 00006-2006-PC/TC, ha precisado lo que la disposición contenida en el artículo 6° debe ser entendida como *“cosa juzgada constitucional”*, la cual:

“...se configura con aquella sentencia que se pronuncia sobre el fondo de la controversia jurídica, de conformidad con el orden objetivo de valores, con los principios constitucionales y con los derechos fundamentales, y de acuerdo con la interpretación que haya realizado el Tribunal Constitucional de las leyes, o de toda norma con rango de ley, o de los reglamentos y de sus precedentes vinculantes, como lo prescriben los artículos VI y VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, respectivamente. Sólo de esta manera un ordenamiento constitucional puede garantizar a la ciudadanía la certeza jurídica y la predictibilidad de las decisiones judiciales”.

Como es de público dominio, este criterio ha servido de fundamento para que el Tribunal Constitucional declare la nulidad de todas sentencias que, en materia de

legislación vinculada al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, fueron dictadas contraviniendo lo resuelto por el Supremo Intérprete de la Constitución en las STCs N°s 00009-2001-AI/TC (sentencia de inconstitucionalidad) y 4227-2005-AA/TC (precedente vinculante).

Consideramos que el mencionado criterio constituye la piedra angular sobre la cual reposará la seguridad jurídica y la predictibilidad de las decisiones judiciales en nuestro país, evitándose que jueces venales emitan fallos que erosionan nuestro sistema jurídico.

2.10. Representación procesal del Estado.

El primer párrafo del artículo 7° del Código Procesal Constitucional establece que, en principio: *“La defensa del Estado o de cualquier funcionario o servidor público está a cargo del Procurador Público o del representante legal respectivo, quien deberá ser emplazado con la demanda. Además, debe notificarse con ella a la propia entidad estatal o al funcionario o servidor demandado, quienes pueden intervenir en el proceso. Aun cuando no se apersonaran, se les debe notificar la resolución que ponga fin al grado. Su no participación no afecta la validez del proceso”*.

Como vemos, el Estado debe salir a juicio a través del Procurador Público, el mismo que, necesariamente, debe ser emplazado con la demanda. Además, la norma prescribe que debe notificarse con la demanda a la entidad estatal o al funcionario o servidor que sea emplazado, siendo la intervención de éstos en el proceso facultativa. Adicionalmente, se establece que aun cuando la entidad estatal o el funcionario o servidor no se apersonen al proceso, deben ser notificados con la resolución que ponga fin al grado y; que su no participación no afecta la validez del proceso.

La norma bajo comentario, como es evidente, persigue que se respete el derecho a la defensa que tienen la entidad estatal o al funcionario o servidor que son demandados a través de un proceso constitucional. Por ello, resulta obligatorio que se les notifique con la demanda y con la resolución que pone fin al grado, esto es,

con las dos piezas procesales más relevantes (la que inicia y la que pone fin al grado).

Entendemos que la citada regla general presenta varias supuestos que se concatenan de manera lógica, para que se estime que no ha mediado violación del debido proceso o del derecho que también asiste al Estado en materia constitucional tributaria.

Originalmente, el párrafo segundo del artículo 7° del Código Procesal Constitucional establecía que *“Las instituciones públicas con rango constitucional actuarán directamente, sin la intervención del Procurador Público. Del mismo modo, actuarán directamente las entidades que tenga personería jurídica propia”*. Mediante el artículo 2° de la Ley N° 28946 se derogó esta norma, debido a que por mandato expreso del artículo 47° de la Constitución Política el Estado sólo puede salir a juicio a través de Procuradores Públicos.

El actual segundo párrafo (párrafo tercero antes de la derogatoria contemplada en el artículo 2° de la Ley N° 28946) del artículo 7° establece: *“El Procurador Público, antes de que el proceso sea resuelto en primer grado, está facultado para poner en conocimiento del titular de la entidad su opinión profesional motivada cuando considere que se afecta el derecho constitucional invocado”*. Nos parece que la norma es lógica y adecuada, por cuanto no tiene sentido alguno que el Estado persista en un proceso, cuando es claro que el resultado final le será desfavorable y, por cierto, más gravoso (por ejemplo, si se trata de una devolución de impuestos, queda claro que mientras más se dilate el proceso, más oneroso será el costo final que deberá asumir el Estado). Sin embargo, entendemos que esta prerrogativa del Procurador Público debe ser utilizada con bastante tino y cuidado, es decir, sólo en los casos que la violación del derecho constitucional resulte irrefutable, más no en aquellos casos en los cuales quepa la controversia.

El párrafo final del artículo 7° se establece una norma de orden lógico, en tanto se prescribe: *“Si el demandante conoce, antes de demandar o durante el proceso, que el funcionario contra quien dirige la demanda ya no ocupa tal cargo, puede solicitar al Juez que este no sea emplazado con la demanda”*. Obviamente, no tiene mucho

sentido persistir en la demanda respecto de un funcionario que ya no ocupa el cargo a través del cual se estima que ha violado un derecho constitucional, salvo que éste se encuentre en el supuesto previsto en el artículo 8° del Código Procesal Constitucional (responsabilidad penal del agresor), caso en el cual el interés del demandante, obviamente, es que el funcionario demandado no se aparte del proceso (por ello, la norma establece que el demandante “*puede*” solicitar, esto es, lo deja a su libre albedrío).

2.11. La responsabilidad del agresor.

El primer párrafo del artículo 8° del Código Procesal Constitucional establece: *“Cuando exista causa probable de la comisión de un delito, el Juez, en la sentencia que declara fundada la demanda en los procesos tratados en el presente título, dispondrá la remisión de los actuados al Fiscal Penal que corresponda para los fines pertinentes. Esto ocurrirá, inclusive, cuando se declare la sustracción de la pretensión y sus efectos, o cuando la violación del derecho constitucional haya devenido en irreparable, si el Juez así lo considera”*.

La norma bajo análisis, en principio, establece la obligación del Juez constitucional de, ante la existencia de indicios que apunten a la comisión de un delito, en la sentencia que declara fundada la demanda, adicionalmente, disponer que los actuados se remitan al Fiscal Penal para los fines que correspondan (aun en el supuesto en que haya operado la sustracción de la materia o el daño se haya convertido en irreparable).

Entendemos que la norma reseñada exigirá en su aplicación tino y criterio por parte de los jueces constitucionales, ya que el tema que –en apariencia y teoría– es pacífico, presentará enormes dificultades en su aplicación práctica. Para empezar, lo más seguro es que no todos los magistrados constitucionales concuerden en lo que entienden por *“causa probable de la comisión de un delito”* o que discrepen respecto a los supuestos en los cuales, a pesar de mediar sustracción de la pretensión, es de interés público que los actuados se remitan al Fiscal Penal, etc.

Obviamente, los criterios jurisprudenciales, con el tiempo, irán delimitando y definiendo estas instituciones y, otorgándole, de ser el caso, un contenido específico en materia constitucional tributaria.

En igual sentido a lo previamente expuesto, el segundo párrafo del artículo 8° establece: *“Tratándose de autoridad o funcionario público, el Juez Penal podrá imponer como pena accesoria la destitución del cargo”*. Por ello, también resulta obvio que la norma, al dejar al sano criterio del Juez Penal la posibilidad de imponer al funcionario o servidor público que ha incurrido en delito la pena accesoria de destitución del cargo, producirá criterios **jurisprudenciales disímiles** que con el tiempo se irán decantando.

Esto no es nuevo, ya que el sistema jurídico peruano está repleto de normas que como las que hemos comentado presentan un textura abierta, a partir de la cual cobran relevancia los criterios jurisprudenciales que pudieran establecer los magistrados constitucionales (claro está, unos con más acierto y rigurosidad que otros).

El tercer párrafo del artículo 8° contiene una norma que tiene correlato en la doctrina comparada en derechos fundamentales, ya que establece: *“El haber procedido por orden superior no libera al ejecutor de la responsabilidad por el agravio incurrido ni de la pena a que haya lugar”*. Esta es una norma típica que busca evitar que quienes vulneran derechos constitucionales se escuden en el concepto de la *“obediencia debida”* para justificar sus actuaciones. Entendemos que la norma tiene aplicación práctica en el caso de las actuaciones de la Administración Tributaria. Sin embargo, creemos que la importancia de la misma está más centrada en los temas que usualmente se discuten en los procesos de hábeas corpus, casos en los cuales la libertad individual está en juego.

En la parte final del artículo bajo comentario se establece que *“Si el responsable inmediato de la violación fuera una de las personas comprendidas en el artículo 99° de la Constitución, se dará cuenta inmediata a la Comisión Permanente para los fines consiguientes”*. La norma tiene sentido, en la medida que el artículo 99° de la Constitución regula el antejuicio al que tienen derecho los más altos funcionarios de

la República, tal cual es el caso del Presidente, los representantes a Congreso, los Ministros de Estado, los miembros del Tribunal Constitucional, etc.

2.12. La prueba en los procesos de Amparo, Hábeas Data, Cumplimiento y Hábeas Corpus.

El artículo 9° del Código Procesal Constitucional establece: *“En los procesos constitucionales no existe etapa probatoria. Sólo son procedentes los medios probatorios que no requieren actuación, lo que no impide la realización de las actuaciones probatorias que el Juez considere indispensables, sin afectar la duración del proceso. En este último caso no se requerirá notificación previa”*.

El hecho que en estos procesos constitucionales no exista etapa probatoria restringe (o al menos debería hacerlo) de manera sustancial el acceso a estas vías residuales de aquellos casos en lo cuales la violación de los derechos constitucionales que se invoca no es palpable, esto es, no es manifiesta a simple vista, ya que requiere de prueba poder demostrarse la afectación constitucional.

Obviamente, la naturaleza sumaria de los procesos constitucionales no permiten que se diluciden dentro de ellos casos en los cuales la afectación del derechos no resulta evidente o, en el peor de los supuestos, inmediatamente demostrable. Para estos casos, la vía adecuada es el procedimiento contencioso administrativo que tiene estación probatoria.

En este orden de ideas, cabe citar la STC N° 00021-2003-AA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional estableció, para confirmar la improcedencia de una demanda que:

“... se ha establecido que los derechos constitucionales afectados deben ser preexistentes y constar en forma indubitable, situación que no se ha acreditado en este caso, por cuanto los supuestos derechos alegados por el demandante están expuestos en un contexto cuestionable y controvertible,

por lo que se impone su previa dilucidación, y la acción de amparo, como se sabe, carece de estación probatoria ...”.

Asimismo, en la STC N° 0567-2003-AA/TC, el Supremo Intérprete de la Constitución, con similar criterio, estableció que:

“... El recurrente alega que no debe suma alguna a la SUNAT, puesto que nunca ha ejercido actividades comerciales, y que la inscripción en el RUC que figura a su nombre ha sido probablemente efectuada por un tercero. Habida cuenta de la inexistencia de estación probatoria en el amparo, no es posible determinar en el presente proceso la autenticidad de las firmas y huella digital que figuran en el formulario mediante el cual se solicitó la inscripción del demandante en el Registro Único de Contribuyentes”.

De otro lado, se tiene que a pesar que la regla general es que sólo proceden los medios probatorios que no requieren actuación –copiando o inspirándose en la legislación comparada– la norma bajo comentario contempla la posibilidad que se realicen actuaciones probatorias que el Juez considere pertinentes, a condición que no se afecte la duración del proceso, no requiriéndose en este caso notificación previa a las partes.

Entendemos que la lógica de esta norma es que cuando para esclarecer la afectación de un derecho constitucional se requiere la realización de determinadas actuaciones que son sencillas **pero a la vez eficaces, excepcionalmente, el Juez constitucional puede disponer su realización, siempre y cuando no se afecte la duración del proceso.**

Lo que si es cuestionable es que para la realización de estas actuaciones extraordinarias no se requiera notificación previa a las partes, disposición que presenta visos de atentar contra los derechos constitucionales al debido proceso y de defensa. En todo caso, la práctica nos indicará si los magistrados constitucionales hacen un manejo racional y prudente de esta norma.

2.12.1. Incorporación de medios probatorios sobre hechos nuevos al proceso.

El primer párrafo artículo 21 del Código Procesal Constitucional establece: *“Los medios probatorios que acreditan hechos trascendentes para el proceso, pero que ocurrieron con posterioridad a la interposición de la demanda, pueden ser admitidos por el Juez a la controversia principal o a la cautelar, siempre que no requieran actuación”*.

Cabe precisar que la norma que nos ocupa guarda coherencia con los fines que persiguen y con la naturaleza de los procesos constitucionales. Con lo fines que persiguen, habida cuenta que lo que se pretende a través de éstos es establecer si se ha vulnerado algún derecho fundamental, por lo que concuerda con ello que se deje a criterio del Juez constitucional admitir a trámite los medios probatorios que acrediten la realización de hechos trascendentes para el proceso acaecidos con posterioridad a la fecha de presentación de la demanda.

Con la naturaleza procesal, porque concordantemente los medios probatorios sobre hechos nuevos no deben requerir actuación.

A su vez, el segundo párrafo de dicha norma dispone: *“El Juez pondrá el medio probatorio en conocimiento de la contraparte antes de expedir la resolución que ponga fin al grado”*; lo que resulta la consecuencia lógica de los medios probatorios sobre hechos nuevos que se admiten a trámite, porque si los hechos nuevos deben ser necesariamente trascendentes o determinantes para el proceso, obviamente, se impone el traslado a la contraparte.

2.12.2. El valor probatorio de las declaraciones juradas y de los informes o peritajes de parte en los procesos constitucionales tributarios.

Inicialmente, el Tribunal Constitucional entendió que la mera declaración jurada del Impuesto a la Renta (declaración o dicho de parte) es elemento más que suficiente para demostrar un estado de pérdida tributaria. Así, en la STC N° 00322-2003-AA/TC, el Supremo Intérprete de la Constitución **estableció**:

“A fojas 40 de autos obra la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al año de 1996, que no ha sido impugnada por la SUNAT, mediante la cual se comprueba que la actora tuvo pérdidas en dicho ejercicio fiscal”.

No obstante, este criterio inicial del Tribunal Constitucional ha evolucionado (entendemos que positivamente), ya que en jurisprudencia más reciente no considera que la declaración jurada sea un elemento suficiente para probar un estado de pérdida tributaria. Tal es el caso de las STC N°s 02770-2004-AA/TC y 02776-2004-AA/TC, habiendo establecido en la primera de éstas:

“6. En efecto, en opinión del Tribunal Constitucional, las declaraciones juradas, por sí mismas, no constituyen medio probatorio suficiente para demostrar la afectación patrimonial de la empresa e, incluso, los estados de ganancias y pérdidas anexados. Tampoco pueden dar certeza de su contenido, puesto que se limitan a indicar cifras, sin que se acredite cómo se llega a esos montos (no incluyen notas), y tampoco están auditados.

Para que se acredite de manera fehaciente la vulneración de derechos en este tipo de controversias, y, tomando en cuenta que debido a la naturaleza del proceso, no es posible llevar a cabo un peritaje especial que demuestre la confiscatoriedad alegada en este caso; es necesario que los medios probatorios que se actúen no solo den certeza de las afectaciones económicas declaradas por los demandantes, sino que demuestren su relación con la aplicación del impuesto cuestionado; de igual forma, que no dejen duda de la imparcialidad de quien elabora los estados financieros”.

Merece reseñarse que los informes o peritajes de parte (estados financieros auditados) con los cuales los contribuyentes pretenden probar la vulneración de sus derechos constitucionales, igualmente, a criterio del Tribunal Constitucional, no pueden formar convicción en el Juzgador.

Con mayor precisión, el Tribunal en la STC N° 04227-2005-AA/TC, explica extensamente las razones por las cuales estima que los informes o peritajes de parte carecen de mérito probatorio:

“27. En efecto, a fojas 235 a 242; 243 a 253, y 254 a 268, la recurrente adjunta, para demostrar la alegada confiscatoriedad, copia simple del Informe elaborado por el Estudio de Abogados Echandía, Manini, Padrón & Asociados, del 22 de agosto de 2003; el Informe elaborado por el Estudio de Abogados Muñiz, Forsyth, Ramírez, Pérez-Taimán & Luna Victoria, de fecha 26 de agosto de 2003, así como la ampliación de sus conclusiones de fecha 27 de octubre de 2003, referidos a la nueva base imponible a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas prevista por el artículo 17° de la Ley N.º 27796, así como el Informe respecto de la verificación contable de los ingresos y gastos relacionados con la actividad generadora de renta por el período comprendido entre el 1 de octubre del 2002 y el 30 de setiembre del 2003, elaborado por la firma de contadores públicos Panez, Chacaliza, Barreda & Asociados S.C., del 11 de noviembre de 2003.

28. A juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como pruebas fehacientes para demostrar la alegada confiscatoriedad de tributos y acreditar la situación económica de la empresa; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como sucede en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión.

29. Al respecto, cabe señalar que los informes elaborados por los estudios jurídicos anteriormente mencionados se basan en el análisis en abstracto de la nueva base imponible del impuesto materia de

autos, en concordancia con el pronunciamiento de este Tribunal en dicha materia, sin sustentar sus opiniones en la realidad económica y financiera de la recurrente. Asimismo, y en cuanto al documento elaborado por la firma de contadores públicos citada, importa señalar que dicho documento se limita a indicar cifras, pero no certifica la certeza de las mismas, ni demuestra en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado no basta con su mera alegación, sino que deben adjuntarse los documentos que acrediten la manera cómo se llega a dichos montos”.

Este es un tema relevante porque no es infrecuente que los contribuyentes pretendan alegar la confiscatoriedad de un tributo o de una medida **administrativa mediante** informes o peritajes de parte (estados financieros auditados) contratados especialmente por ellos mismos para darle sustento a sus demandas.

2.13. Las excepciones y defensas previas.

El primer párrafo artículo 10° del Código Procesal Constitucional establecía que *“Las excepciones y defensas previas se resuelven, previo traslado, en la sentencia. No proceden en el proceso de hábeas corpus”.*

El actual artículo 10° del Código Procesal Constitucional, modificado por la Ley N° 28946, establece que *“Las excepciones y defensas previas se resuelven previo traslado, en el auto de saneamiento procesal. No proceden en el proceso de hábeas corpus”.*

La modificación legislativa operada es positiva, en la medida que **establece que** un tema que es muchas veces determinante (las excepciones), **se resuelva** de manera sumaria en el auto de saneamiento procesal y no en la sentencia; lo que permitirá al demandado, de declararse fundada la excepción, evaluar nuevamente su posición jurídica o estrategia judicial. Es probable, por ello, que esta norma ayude a evitar la “amparización” de los procesos judiciales en nuestro país.

De otro lado, el artículo 10° debe concordarse con el artículo 446° del Código Procesal Civil, el cual establece que quien es parte demandada en un proceso sólo puede proponer las excepciones de incompetencia, incapacidad del demandante o su representante, representación defectuosa del demandante o del demandado, oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda, falta de agotamiento de la vía administrativa, falta de legitimidad para obrar del demandante o del demandado, litispendencia, cosa juzgada, desistimiento de la pretensión, conclusión del proceso por conciliación o transacción, caducidad, prescripción extintiva y convenio arbitral.

En líneas generales, entendemos que las excepciones constituyen figuras de naturaleza netamente procesal que están orientadas, sin entrar a discutir lo que es el fondo de la controversia, a cuestionar la relación procesal o aspectos formales (o defectos de forma) del emplazamiento que determinan su invalidez.

Finalmente, se entiende que la norma prescriba que excepciones no procedan en el caso del Hábeas Corpus, debido a que este proceso constitucional se encuentra vinculado a la libertad individual, por lo que debe ser más expeditivo y buscarse siempre pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

2.14. Integración de las decisiones.

El artículo 11° del Código Procesal Constitucional establece que los Jueces superiores deberán integrar las decisiones cuando adviertan alguna omisión en la sentencia, siempre y cuando del propio fallo aparezcan los fundamentos que permiten integrar tal omisión.

Sobre este tema hay que señalar, por ejemplo, que muchas veces no existe concordancia con lo que se razona en la parte considerativa de una sentencia y lo que, en efecto, se falla en la parte resolutive de la misma. En tales casos, los Jueces superiores deben proceder a integrar la sentencia de tal suerte que no exista discordancia entre lo que se razona y lo que finalmente se resuelve.

Ahora bien, debe quedar claro que la integración de las sentencias sólo procede cuando del pronunciamiento que se pretende integrar, de manera clara y evidente, aparezcan los fundamentos que obligan a la integración. Esta figura, no puede servir, pues, para incorporar a un fallo nuevas consideraciones o decisiones que no se condicen con los fundamentos de la sentencia.

Creemos que esta norma es necesaria y permite que sea el propio órgano emisor de la sentencia el que la pueda integrar, de tal suerte que ésta refleje fielmente el sentido y alcance de un mandato judicial.

Finalmente, debe considerarse que la norma bajo comentario ha negado la posibilidad de integración de las sentencias a los Jueces de primera instancia, razón por la cual, cuando se suscite un problema de integración a este nivel, sólo queda recurrir a figura de la apelación.

2.15. El turno.

El artículo 12° del Código Procesal Constitucional establece que el inicio de procesos constitucionales deberá sujetarse **al** turno de cada distrito judicial, salvo el caso del Hábeas Corpus, supuesto en el cual es competente el cualquier Juez penal de la localidad (como ya se dijo esta última disposición obedece a que este proceso constitucional se encuentra vinculado a la libertad individual).

2.16. La tramitación preferente de los procesos constitucionales.

El artículo 13° del Código Procesal Constitucional establece que los jueces deben tramitar con preferencia los procesos constitucionales y que la responsabilidad por la defectuosa o tardía **tramitación** de los mismos, será exigida y sancionada por los órganos competentes.

La norma resulta oportuna dada la lentitud con la que se vienen tramitando hasta la fecha los procesos constitucionales. Así, en materia constitucional tributaria la tramitación de un proceso de Amparo, en promedio, no es **menor de** dos años calendarios.

Por ello, entendemos que la norma está orientada a superar este inconveniente. Como es obvio, la responsabilidad por la defectuosa o tardía de los procesos constitucionales, deberá ser sancionada por el Órgano de Control de la Magistratura.

2.17. Las notificaciones.

El artículo 14° del Código Procesal Constitucional establece que todas las resoluciones que se emitan dentro de un proceso constitucional, serán notificadas en término oportuno a las partes, con excepción de las actuaciones probatorias que el Juez considere indispensable y que son reguladas por el artículo 9° del citado cuerpo legal.

La norma tiene sustento en el hecho que los derechos constitucionales al debido proceso y al derecho de defensa exigen que todas las resoluciones que emita el Juez constitucional sean puestas en conocimiento de las partes. Por este motivo, como ya hemos indicando, resulta cuestionable que las actuaciones extraordinarias previstas en el artículo 9° del Código Procesal Constitucional se realicen sin que medie notificación previa a las partes.

2.18. Las medidas cautelares.

El actual artículo 15° del Código Procesal Constitucional, modificado por la Ley N° 28946, establece:

“Se pueden conceder medidas cautelares y de suspensión del acto violatorio en los procesos de amparo, hábeas data y de cumplimiento, sin transgredir lo establecido en el primer párrafo del artículo 3° de este Código. Para su expedición se exigirá apariencia del derecho, peligro en la demora y que el pedido cautelar sea adecuado o razonable para garantizar la eficacia de la pretensión. Se dictan sin conocimiento de la contraparte y la apelación sólo es concedida sin efecto suspensivo; salvo que se trate de resoluciones de medidas cautelares que declaren la inaplicación de normas legales autoaplicativas, en cuyo caso la

apelación es con efecto suspensivo.

Su procedencia, trámite y ejecución dependerán del contenido de la pretensión constitucional intentada y del adecuado aseguramiento de la decisión final, a cuyos extremos deberá limitarse. Por ello mismo, el Juez al conceder en todo o en parte la medida solicitada deberá atender a la irreversibilidad de la misma y al perjuicio que por la misma se pueda ocasionar en armonía con el orden público, la finalidad de los procesos constitucionales y los postulados constitucionales.

Cuando la solicitud de medida cautelar tenga por objeto dejar sin efecto actos administrativos dictados en el ámbito de aplicación de la legislación municipal o regional, se correrá traslado por el término de tres días, acompañando copia certificada de la demanda y sus recaudos, así como la resolución que la da por admitida, tramitando el incidente por cuerda separada, con intervención del Ministerio Público. Con la contestación expresa o ficta, el Juez resolverá dentro del plazo de tres días, bajo responsabilidad.

En todo lo no previsto expresamente en el presente Código, será de aplicación supletoria lo dispuesto en el Título IV de la Sección Quinta del Código Procesal Civil, con excepción de los artículos 618°, 621°, 630°, 636° y 642° al 672°”.

Desde antes de la aprobación del texto original del artículo 15° del Código Procesal Constitucional (cuando aún era proyecto) diversos especialistas en la materia indicaron que la regulación de las medidas cautelares que se proponía estaba demasiado sesgada hacia los intereses del sector privado, por lo que causaría graves **perjuicios** al Estado (en materia tributaria, era evidente que la norma causaría graves daños a los ingresos fiscales).

Obviamente, este criterio no fue compartido por quienes, invocando la efectividad que debían tener las medidas cautelares, hicieron la propuesta y aprobaron, según sea el caso, una norma claramente orientada a minar los intereses del Estado.

Como fuere, al poco tiempo de la entrada en vigor del Código Procesal Constitucional, se generó en el Poder Judicial una suerte de “mercado” de medidas

cautelares, cada cual más descabellada, que apuntaban a liberar, por ejemplo, de toda obligación y/o control tributario a determinados sectores de contribuyentes.

Y esto no es un secreto, el Presidente de la República en su discurso de inauguración del año judicial 2007, así como, posteriormente, el propio Presidente de la Corte Suprema de la República han abordado este espinoso tema.

Son emblemáticos, pero no únicos, los casos relativos a las medidas cautelares dictadas por magistrados de diversos Distritos Judiciales en materia de Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, de importación de vehículos usados y de los denominados “buses camión”, y paramos de contar el larguísimo etcétera que sigue.

Por eso, era impostergable una reforma del original artículo 15° del Código Procesal Constitucional, aun cuando la **operada** en virtud de la Ley N° 28946 nos sigue pareciendo insuficiente.

Así, resulta cuestionable que en una materia en la cual está en juego el deber de contribuir que tenemos todos los peruanos, esto decir, un sistema en el cual se juegan las posibilidades con las que cuenta el Estado para proveerse de los recursos que sean necesarios para cumplir sus fines (independientemente si estemos o no de acuerdo con los gobernantes del turno o con el destino que se da **al dinero recaudado**) no se exija que para la concesión de una medida cautelar, el solicitante deba ofrecer una contracautela de orden patrimonial y en monto suficiente a la acreencia tributaria que se cuestiona (un buen ejemplo de una contracautela eficaz es la carta fianza bancaria).

Igualmente, resulta cuestionable que las medidas cautelares (salvo el caso de las relativas a actos administrativos dictados dentro del ámbito de aplicación de la legislación regional o municipal) se dicten sin correr traslado al Estado, circunstancia que determina que los jueces constitucionales sólo tengan la visión de una de las partes al momento de emitir pronunciamiento. Por esta **razón**, salvo contadísimos casos, prácticamente todas solicitudes de medida cautelar son estimadas, a veces

con argumentos telegráficos o con fundamentos de cliché que se repiten en serie y que no inciden en el fondo de la controversia. ¿Falla del Juez o falla de la norma?

En tal sentido, válidamente, se puede afirmar que la corta vigencia del Código Procesal Constitucional ha servido para demostrar que las medidas cautelares en materia tributaria se han convertido en la finalidad del proceso, habida cuenta que en la mayoría de los casos, los contribuyentes que saben que al final obtendrán un resultado desfavorable para sus intereses, **solicitan** medidas cautelares con la única finalidad de levantar los embargos trabados sobre sus bienes por la **administración** para garantizar el pago de la deuda tributaria, disponer de ellos y finalmente desaparecer.

Esto es posible, en la medida que aun cuando la norma en mención establece que la finalidad de las medidas cautelares es la *“suspensión del acto violatorio”*, lo cual nos remitiría, por ejemplo, en el caso de cobranza coactiva a la *“suspensión de los embargos trabados por la SUNAT hasta que se resuelva de manera definitiva el principal”*; la práctica nos indica que los magistrados constitucionales, ordenan que se *“levanten todas las medidas coactivas trabadas por la SUNAT”*.

En buena cuenta, hasta la fecha las medidas cautelares en materia constitucional tributaria no sirven para la *“suspensión del acto violatorio”*; sino para *“levantar de manera definitiva los actos de la Administración Tributaria que se consideran lesivos”*.

Queda claro que, en este contexto, no sirve absolutamente de nada que **el Estado** tenga la razón y que al final del proceso se la otorguen, porque cuando esto ocurra no existirá bien alguno con el cual satisfacer las deudas tributarias. **Es posible que** esta tendencia absurda cambie con la vigencia de las modificatorias introducidas al artículo 15° por la Ley N° 28946.

Adicionalmente, debe considerarse que el costo que tienen que asumir los contribuyentes para obtener una medida cautelar es muy reducido, diminuto en **extremo y los** beneficios son enormes: burlar el pago de la totalidad de las acreencias tributarias que tienen insolutas.

Ahora bien, como la norma establece que la apelación de la medida cautelar se concede sin efecto suspensivo, no es infrecuente que los Juzgados que las otorgan demoren en exceso la elevación de las mismas al Superior Jerárquico y, si a esto sumamos la demora natural que por la carga procesal existe en segunda instancia, con mucha suerte y en el mejor de los casos, la apelación de una medida cautelar se resolverá medio año después, tiempo suficiente para que los contribuyentes puedan disponer de sus bienes.

En cuanto a lo que son propiamente las modificatorias introducidas al artículo 15° por la Ley N° 28946, debe repararse en lo siguiente:

i) Es positivo que se haya precisado, en el primer párrafo del artículo 15° modificado que se pueden conceder medidas cautelares y de suspensión del acto violatorio en los procesos de amparo, hábeas data y de cumplimiento, siempre y cuando no se transgreda lo establecido en el primer párrafo del artículo 3°, el cual establece que *“Cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma autoaplicativa incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma”*.

Además, la norma modificada dispone que para que se expidan medidas cautelares en los procesos de amparo, hábeas data y de cumplimiento se exigirá tres requisitos adicionales: a) la apariencia del derecho, b) el peligro en la demora y c) que el pedido cautelar sea adecuado o razonable para garantizar la eficacia de la pretensión.

ii) Igualmente resulta positivo que la norma modificatoria, con el objetivo de evitar la afectación del interés general, establezca que las medidas cautelares se dictan sin conocimiento de la contraparte y que, como regla general, la apelación sólo es concedida sin efecto suspensivo; *salvo que se trate de resoluciones de medidas cautelares que declaren la inaplicación de normas legales autoaplicativas, en cuyo caso la apelación es con efecto suspensivo* (excepción a la regla general).

iii) Con la misma razón, resulta conveniente la modificación introducida en el segundo párrafo del artículo 15° en el sentido que la procedencia, trámite y ejecución de la medida cautelar no sólo dependerá del contenido de la pretensión constitucional intentada y del adecuado aseguramiento de la decisión final; sino que, además, deberá limitarse a sus extremos. Queda claro que esta norma busca eliminar la proliferación de medidas cautelares que se dictan amparando mayores pretensiones a las planteadas en la demanda o que las que pudieran desprender de una posible decisión final.

Refuerza esta posición la circunstancia que en este mismo párrafo del actual artículo 15° no sólo se establezca que al conceder la medida cautelar el Juez deberá atender a la irreversibilidad de la misma. Adicionalmente, se indica que también del Juez deberá atender *“al perjuicio que por la misma se pueda ocasionar en armonía con el orden público, la finalidad de los procesos constitucionales y los postulados constitucionales”*. Es decir, el esfuerzo por limitar el uso indebido de la facultad de conceder medidas cautelares por parte de los jueces es evidente.

iv) En el tercer párrafo del artículo 15° modificado se regula el tema de las medidas cautelares respecto de actos administrativos dictados dentro del ámbito de aplicación de la legislación municipal. Nos parece que esta regulación de excepción es más equilibrada que la que rige como regla general para las medidas cautelares, en razón de los siguientes aspectos:

a) Se corre traslado de la solicitud de medida cautelar por el término de tres (03) días, acompañando copia certificada de la demanda y de sus recaudos; con lo cual se garantiza el derecho a la defensa de la emplazada y se hace posible que el Juez antes de resolver tenga acceso a los argumentos de las dos partes del proceso, hecho que –sin lugar a dudas– le permitirá pronunciarse con un mejor y más amplio criterio.

b) Se tramita el incidente por cuerda separada (lo cual le otorga celeridad) y se contempla la participación del Ministerio Público (circunstancia que permitirá tener una tercera opinión –imparcial– al Juez) y;

c) Con la contestación expresa o ficta, el Juez está en la obligación de emitir pronunciamiento dentro de tercer día (precepto legal que también le otorga celeridad al proceso).

Adicionalmente, existe tres normas que acertadamente han sido eliminadas por la Ley N° 28946 del tercer párrafo del artículo 15° que consideramos atentaban contra la celeridad que también debe estar presente en la tramitación de las medidas cautelares en materia de actos administrativos vinculados a legislación regional o municipal:

a) Que las medidas cautelares deben ser conocidas en primera instancia en Corte Superior.

b) Que las partes pueden solicitar informe oral, con lo que el plazo para resolver se suspende hasta que éste se realice.

c) Que, la resolución dictada por la Corte Superior puede ser recurrible, con efecto suspensivo, ante la Corte Suprema.

En la parte final del artículo 15° se establece una remisión a la legislación procesal civil, en tanto se señalar que *“En todo lo no previsto expresamente en el presente Código, será de aplicación supletoria lo dispuesto en el Título IV de la Sección Quinta del Código Procesal Civil, con excepción de los artículos 618°, 621°, 630°, 636° y 642° al 672°”*.

2.19. La extinción de las medidas cautelares.

El primer párrafo del artículo 16° del Código Procesal Constitucional establece: *“La medida cautelar se extingue de pleno derecho cuando la resolución que concluye el proceso ha adquirido la autoridad de cosa juzgada”*.

En materia constitucional tributaria existen tres posibilidades a través de las cuales, normalmente, una resolución adquiere la autoridad de cosa juzgada: una sentencia de primera instancia no es apelada o es apelada fuera el término de ley, una

sentencia de segunda instancia resulta favorable a la parte **demandada (y elevada en consulta es aprobada por la Corte Suprema)** o, cuando el Tribunal Constitucional emite pronunciamiento de última instancia. En todos estos casos, de manera inexorable la medida cautelar se extinguirá de pleno derecho.

El segundo párrafo del artículo 16° aborda el supuesto en el cual la sentencia final resulta favorable al contribuyente, disponiendo que en este caso *“Si la resolución final constituye una sentencia estimatoria, se conservan los efectos de la medida cautelar, produciéndose una conversión de pleno derecho de la misma en medida ejecutiva. Los efectos de esta medida permanecen hasta el momento de la satisfacción del derecho reconocido al demandante, o hasta que el juez expida una resolución modificatoria o extintiva durante la fase de ejecución”*.

El tercer párrafo del referido artículo regula el supuesto contrario, el caso en el cual la sentencia final no ampara la pretensión del demandante, estableciendo que *“Si la resolución última no reconoce el derecho reclamado por el demandante, se procede a la liquidación de costas y costos del procedimiento cautelar. El sujeto afectado por la medida cautelar puede promover la declaración de responsabilidad. De verificarse la misma, en modo adicional a la condena de costas y costos, se procederá a la liquidación y ejecución de los daños y, si el juzgador lo considera necesario, a la imposición de una multa no mayor de diez Unidades de Referencia Procesal”*.

En cuanto a la declaración de responsabilidad, cabe señalar que la posibilidad que el sujeto afectado por la medida cautelar pueda promover la declaración de responsabilidad y que, de estimarse ésta, se proceda a la liquidación y ejecución de daños; resulta un mal paliativo que no compensa los graves daños que se causa, en materia constitucional tributaria, cuando las medidas cautelares, previamente, han abierto **las** puertas para que los contribuyentes puedan disponer de sus bienes y desaparecer.

En **este orden de ideas**, consideramos que la declaración de responsabilidad, en la práctica, sólo puede tener algún sentido **en el caso de** las grandes empresas que no pueden disponer con facilidad de sus bienes.

El cuarto párrafo del artículo 16° establece: *“La resolución que fija las costas y costos es apelable sin efecto suspensivo; la que establece la reparación indemnizatoria y la multa lo es con efecto suspensivo”*; lo que importa afirmar que las costas y costos siempre se pagan, aún cuando la resolución que los establece sea apelada y que, en el caso de la reparación indemnizatoria y de la multa el efecto es al contrario, en tanto que la apelación suspende la ejecución de las mismas.

Finalmente, el último párrafo del artículo 16° remite, en cuanto al pago de costas y costos, a lo dispuesto en el artículo 56°, norma que comentaremos más adelante.

2.20. La sentencia.

El artículo 17° del Código Procesal Constitucional establece que, según sea el caso, las sentencias que recaigan en los procesos de Hábeas Corpus, Amparo, Hábeas Corpus y Cumplimiento, deberán contener:

- 1) La identificación del demandante;
- 2) La identificación de la autoridad, funcionario o persona de quien provenga la amenaza, violación o que se muestre renuente a acatar una norma legal o un acto administrativo;
- 3) La determinación precisa del derecho vulnerado, o la consideración de que el mismo no ha sido vulnerado, o, de ser el caso, la determinación de la obligación incumplida;
- 4) La fundamentación que conduce a la decisión adoptada;
- 5) La decisión adoptada señalando, en su caso, el mandato concreto dispuesto.

Con relación a este artículo, cabe señalar que el requisito establecido en el numeral 1 obliga al Juez constitucional a individualizar a la persona natural o jurídica que se beneficia con la sentencia, esto es relevante porque, dada la naturaleza de los procesos constitucionales, no puede pretenderse que los efectos, por ejemplo, de una sentencia estimatoria se extiendan a terceros ajenos a la relación jurídico procesal.

El numeral 2 resulta importante porque la autoridad o funcionario de quien proviene la amenaza o que ha vulnerado algún derecho constitucional o que es renuente a acatar una norma legal o un acto administrativo, como es lógico, es la persona que deberá ejecutar la sentencia ponga fin al proceso constitucional.

El numeral 3 parecería una norma redundante u obvia. No obstante, no son extrañas las sentencias en las cuales los Jueces constitucionales no determinan de manera clara y precisa cuál es el derecho constitucional que se **reputa** vulnerado, no explican porque estiman que no se ha producido una afectación de orden constitucional u omiten señalar cuál es la obligación que se considera incumplida.

En este sentido, consideramos que esta norma está orientada a obligar a los magistrados constitucionales a que ordenen sus ideas y emitan fallos que gocen de claridad conceptual.

El numeral 4 es tributario **del** derecho constitucional a la motivación de las resoluciones, ya que a través del mismo se exige al Juez constitucional que fundamente sus decisiones, que señale cuales son los hechos y el derecho que les permite arribar a un conclusión determinada.

Finalmente, estimamos que el numeral 5 persigue que la parte resolutive de las sentencias sea clara para que no se abra la posibilidad para ulteriores controversias al momento de su ejecución. Por ello, se requiere que se consigne el mandato concreto dispuesto, esto es, que se señale como se deberá proceder a dar cumplimiento a lo resuelto.

2.21. El recurso de agravio constitucional.

El artículo 18° del Código Procesal Constitucional establece: *“Contra la resolución de segundo grado que declara infundada o improcedente la demanda, procede recurso de agravio constitucional ante el Tribunal Constitucional, dentro del plazo de diez días contados desde el día siguiente de notificada la resolución. Concedido el recurso, el Presidente de la Sala remite al Tribunal Constitucional el expediente*

dentro del plazo máximo de tres días, más el término de la distancia, bajo responsabilidad”.

En primer término, la norma resulta abiertamente discriminatoria ya que sólo permite que, vía el recurso de agravio constitucional, el Tribunal Constitucional conozca de los procesos constitucionales que son desestimados en segunda instancia, esto es, únicamente de los que resultaron desfavorables a los demandantes.

No existe una razón objetiva y suficiente que justifique esta norma que, entendemos, viola el principio de igualdad ante la ley al establecer una discriminación de origen entre el demandante y el demandado. Más bien, podría pensarse que la norma, adicionalmente, atenta contra el principio constitucional de la presunción de inocencia, porque un fallo de segunda instancia automáticamente priva al demandado de poder recurrir al Tribunal Constitucional, convirtiéndole en una suerte de minusválido procesal.

¿Cuál es el efecto **práctico** que ha producido esta norma? Ha ocasionado que las Salas Superiores cobren mayor importancia en materia de procesos constitucionales que las Salas Supremas, ya que éstas últimas sólo conocen en segunda instancia los procesos constitucionales que se inician en Sala Superior.

Lo óptimo hubiera sido que la norma permitiera que los demandados también tuvieran la posibilidad de recurrir, vía el recurso de agravio constitucional, ante el Tribunal Constitucional. La experiencia así lo indica, más aún si se considera que, valgan verdades, el grado de transparencia y confiabilidad del Supremo Intérprete de la Constitución está muy por encima del que tienen las Salas Superiores del Poder Judicial (esto es lo que señalan las encuestas de opinión pública).

En lo que concierne al plazo que tienen los demandantes para interponer el recurso de agravio constitucional (10 días hábiles contados desde el día siguiente de la notificación de la sentencia) nos parece adecuado y no ofrece mayores problemas.

Sin embargo, párrafo final que establece que *“Concedido el recurso, el Presidente de la Sala remite al Tribunal Constitucional el expediente dentro del plazo máximo*

de tres días, más el término de la distancia, bajo responsabilidad”, al igual que la totalidad de las normas del Código Procesal Constitucional que regulan plazos que requieren una actuación por parte de los Jueces constitucionales, constituye letra muerta y hasta irónico por utilizar el término “*bajo responsabilidad*”. No hay que olvidar que la práctica nos indica que en esta materia sólo son relevantes los plazos que operan en contra de las partes en el proceso (demandante – demandado), más no las que requieren actuaciones de los magistrados.

2.22. El recurso de queja.

El artículo 19° del Código Procesal Constitucional establece:

“Contra la resolución que deniega el recurso de agravio constitucional procede recurso de queja. Este se interpone ante el Tribunal Constitucional dentro del plazo de cinco días siguientes a la notificación de la denegatoria. Al escrito que contiene el recurso y su fundamentación, se anexa copia de la resolución recurrida y de la denegatoria, certificadas por abogado, salvo el caso del proceso de hábeas corpus. El recurso será resuelto dentro de los diez días de recibido, sin dar lugar a trámite. Si el Tribunal Constitucional declara fundada la queja, conoce también el recurso de agravio constitucional, ordenando al juez superior el envío del expediente dentro del tercer día de oficiado, bajo responsabilidad”.

Sobre este tema, cabe señalar que el Recurso de Queja está destinado a salvaguardar el derecho de los demandantes frente a una arbitraria o abusiva denegatoria del Recurso de Agravio Constitucional.

Asimismo, es pertinente observar que los actores deben tener especial cuidado en cumplimiento del requisito de forma que se establece para que proceda la articulación (que se anexe al escrito fundamentado copia de la resolución recurrida y de la denegatoria, ambas certificadas por abogado).

2.23. El pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

El primer párrafo del artículo 20° del Código Procesal Constitucional establece que *“Dentro de un plazo máximo de veinte días tratándose de las resoluciones denegatorias de los procesos de hábeas corpus, y treinta cuando se trata de los procesos de amparo, hábeas data y de cumplimiento, el Tribunal Constitucional se pronunciará sobre el recurso interpuesto”*.

Si bien es cierto que el creciente activismo y celeridad procesal que muestra el Tribunal Constitucional desde la restauración de la democracia ha acortado de manera sustancial el abismo que existía entre el plazo previsto por ley para que este órgano emita pronunciamiento en los procesos constitucionales que nos ocupan y lo que ocurría en la práctica, aún hay mucho que andar en esta materia.

Ahora bien, si se traza una comparación entre la forma en que aborda este tema el Tribunal Constitucional y lo que ocurre en el Poder Judicial, las diferencias son superlativas a favor del Supremo Intérprete de la Constitución (no hay punto de comparación posible).

El segundo párrafo del artículo 20° del Código Procesal Constitucional dispone: *“Si el Tribunal considera que la resolución impugnada ha sido expedida incurriéndose en un vicio del proceso que ha afectado el sentido de la decisión, la anulará y ordenará se reponga el trámite al estado inmediato anterior a la ocurrencia del vicio. Sin embargo, si el vicio incurrido sólo alcanza a la resolución impugnada, el Tribunal la revoca y procede a pronunciarse sobre el fondo”*.

Tal vez el mejor ejemplo de cómo opera este artículo este dado por el fundamento 3 de la STC N° 00619-2003-AA/TC, en el cual –evaluando el rechazo liminar que había merecido un proceso de Amparo seguido por la SUNAT contra una Sala Superior del Poder Judicial– se establece criterio en el sentido que:

“Que al rechazar la demanda in límine, es evidente que se ha producido un quebrantamiento de forma en la tramitación del proceso, en los términos establecidos por el artículo 42° de la

Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, por lo que podría procederse de acuerdo con dicho artículo. Sin embargo, estando a lo dispuesto por el artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Civil -aplicable en forma supletoria por disposición del artículo 63º de la citada Ley N.º 26435- procede que, en aplicación de los principios procesales de economía y celeridad, se emita un pronunciamiento de fondo”.

2.24. La actuación de sentencias.

El primer párrafo del artículo 22º del Código Procesal Constitucional establece: *“La sentencia que cause ejecutoria en los procesos constitucionales se actúa conforme a sus propios términos por el juez de la demanda. Las sentencias dictadas por los jueces constitucionales tienen prevalencia sobre las de los restantes órganos jurisdiccionales y deben cumplirse bajo responsabilidad”.*

La norma guarda relación con la previsión del artículo 4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial que, igualmente, ordena que las sentencias deben actuarse o ejecutarse *“conforme a sus propios términos”*. En el fondo, la norma persigue que lo resuelto en última instancia, esto es aquello que tiene la naturaleza de cosa juzgada, no sea desnaturalizado ni deformado, ya que en ejecución de sentencia no cabe interpretación ni extrapolación alguna, porque las partes, en término oportuno, tuvieron la posibilidad de pedir al emisor de la sentencia la aclaración de los extremos que consideraban oscuros.

La segunda parte de la norma bajo comentario se sitúa en el supuesto en el cual al lado de una sentencia con naturaleza de cosa juzgada recaída en un proceso constitucional coexisten sentencias emanadas de otros **procesos, hipótesis** en la cual se opta por preferir lo resuelto en el proceso constitucional sobre el pronunciamiento de la justicia ordinaria.

Los párrafos segundo a quinto del artículo 22º disponen que *“La sentencia que ordena la realización de una prestación de dar, hacer o no hacer es de actuación inmediata”* y que, para su cumplimiento, el Juez puede recurrir al uso de multas fijas

o acumulativas e incluso disponer la destitución del responsable. Se regula, además, la forma y modo en que las multas se determinan y el destino que se otorga a las mismas.

2.25. Procedencia durante los regímenes de excepción.

El artículo 23° regula la procedencia de los procesos constitucionales durante los regímenes de excepción, estableciendo que durante la vigencia de estos últimos no se suspenden los procesos constitucionales.

Asimismo, la citada norma dispone que cuando el proceso constitucional se interpone respecto de algunos de los derechos que se encuentren suspendidos, el Juez deberá examinar la razonabilidad y proporcionalidad del acto restrictivo que se cuestiona, de acuerdo con los siguientes tres (03) criterios:

- 1) Si la demanda está referida a derechos constitucionales que no han sido suspendidos.
- 2) Si en caso que se trate de derechos suspendidos, las razones que sustentan el acto restrictivo del derecho no tienen relación directa con las causas o motivos que justificaron la declaración del régimen de excepción o,
- 3) Si tratándose de derechos suspendidos, el acto restrictivo del derecho resulta manifiestamente innecesario o injustificado teniendo en consideración a la conducta del agraviado o a la situación de hecho evaluada sumariamente por el juez.

Queda claro que la norma, en principio, pretende proteger los derechos constitucionales que podrían verse afectados dentro de un régimen de excepción, sirviéndose para ello del test de razonabilidad y proporcionalidad detallado precedentemente al que debe ser sometido el acto restrictivo que se impugna.

En la parte final de la norma bajo comentario, se establece que *"La suspensión de los derechos constitucionales tendrá vigencia y alcance únicamente en los ámbitos geográficos especificados en el decreto que declara el régimen de excepción"*. Es

decir, aun cuando pudiera parecer redundante, se recalca que la suspensión de los derechos constitucionales guarda relación directa con los alcances de la zona geográfica que se encuentra sujeta a un régimen de excepción.

2.26. Agotamiento de la jurisdicción nacional.

El artículo 24° del Código Procesal Constitucional establece: *“La resolución del Tribunal Constitucional que se pronuncie sobre el fondo agota la jurisdicción nacional”*.

Es decir, con la emisión de la sentencia del Tribunal Constitucional que se pronuncia sobre el fondo de la controversia se agota la jurisdicción interna, pudiendo quien se sienta afectado recurrir a la justicia supranacional.

Es del caso mencionar que hasta la fecha no existe precedente respecto de un contribuyente que haya recurrido a la justicia supranacional cuestionando una sentencia del Tribunal Constitucional en materia constitucional tributaria. Sin embargo, existen actualmente algunos procesos en trámite de naturaleza muy particular, en los cuales presumimos que los contribuyentes podrían intentar acceder a la justicia supranacional (estos casos quedaría ver si la Corte Interamericana de Derechos Humanos admite a trámite las demandas o las rechaza).

3. El Proceso Constitucional de Amparo.

El Amparo, desde la década de los años 80, se ha convertido en el proceso constitucional al cual han venido recurriendo los ciudadanos que consideraban determinados actos o normas violaban sus derechos fundamentales. En realidad, hemos estado acostumbrados a un escenario judicial “amparizado”, en el cual prácticamente todas las materias controvertidas posibles, en determinado momento, pueden desembocar en un proceso constitucional de amparo.

Este escenario ha empezado a cambiar a raíz de las **sentencias** que ha venido emitiendo el Tribunal Constitucional y que **delimitan las** materias que son susceptibles de ventilarse en un proceso constitucional de amparo y cuales no. No

por ello, el amparo ha dejado de ser el principal proceso constitucional que acoge el Código Procesal Constitucional.

3.1. Derechos protegidos mediante el proceso de Amparo.

De acuerdo con el artículo 37° del Código Procesal Constitucional, son susceptibles de ser protegidos mediante el proceso de Amparo, los siguientes derechos:

1) De igualdad y de no ser discriminado por razón de origen, sexo, raza, orientación sexual, religión, opinión, condición económica, social, idioma, o de cualquier otra índole;

2) Del ejercicio público de cualquier confesión religiosa;

3) De información, opinión y expresión;

4) A la libre contratación;

5) A la creación artística, intelectual y científica;

6) De la inviolabilidad y secreto de los documentos privados y de las comunicaciones;

7) De reunión;

8) Del honor, intimidad, voz, imagen y rectificación de informaciones inexactas o agraviantes;

9) De asociación;

10) Al trabajo;

11) De sindicación, negociación colectiva y huelga;

- 12) De propiedad y herencia;
- 13) De petición ante la autoridad competente;
- 14) De participación individual o colectiva en la vida política del país;
- 15) A la nacionalidad;
- 16) De tutela procesal efectiva;
- 17) A la educación, así como el derecho de los padres de escoger el centro de educación y participar en el proceso educativo de sus hijos;
- 18) De impartir educación dentro de los principios constitucionales;
- 19) A la seguridad social;
- 20) De la remuneración y pensión;
- 21) De la libertad de cátedra;
- 22) De acceso a los medios de comunicación social en los términos del artículo 35º de la Constitución;
- 23) De gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida;
- 24) A la salud; y
- 25) Los demás que la Constitución reconoce.

Si bien es cierto que el listado de derechos constitucionales que se postulan como pasibles de ser protegidos a través del proceso de Amparo es amplio, también lo es que dicho listado, en principio, no ha sido elaborado teniendo presente la materia constitucional tributaria.

Esta omisión es evidente, si se considera que existen derechos constitucionales específicos en materia constitucional tributaria cuya amenaza o violación puede poner en marcha el mecanismo residual del proceso de Amparo. Así, de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución Política de 1993 son principios rectores de la tributación en nuestro país:

- 1) El principio de legalidad o reserva de la ley (estos principios son distintos de acuerdo con jurisprudencia del Tribunal Constitucional);
- 2) El derecho de igualdad;
- 3) El principio de no confiscatoriedad de los tributos y;
- 4) El respeto de los derechos fundamentales de la persona

Como se aprecia de una simple comparación de los dos listados precedentes, cuando menos, los principios de legalidad o reserva de la ley (dos principios) y de no confiscatoriedad de los tributos no han sido expresamente incluidos en el artículo 37° del Código Procesal Constitucional. No obstante, se entiende que ambos principios calzan dentro de numeral 25 del referido artículo 37°, en tanto éste establece que también pueden ser protegidos a través del proceso de Amparo “*Los demás (derechos) que la Constitución reconoce*”.

Dicho esto, resulta pertinente reparar que el artículo 74° de la Constitución Política de 1993 (al igual que el numeral 25 del artículo 37° del Código Procesal Constitucional) constituye una suerte de norma “*cajón de sastre*”, en el extremo que ordena que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los derechos fundamentales de la persona.

En consecuencia, el ejercicio de la potestad tributaria en nuestro país no sólo debe realizarse respetando el principio de legalidad o reserva de la ley (dos principios), el derecho de igualdad y el principio de no confiscatoriedad de los tributos. Además, por aplicación de la norma constitucional “*cajón de sastre*” antes mencionado, el

ejercicio de la potestad tributaria debe realizarse cualquiera de los derechos fundamentales de la persona que de un modo u otro pudieran vincularse con la tributación.

A modo de ilustración, citamos el ejemplo más notorio sobre esta materia. Así, pareciera imposible que dentro del ejercicio de la potestad tributaria pudiera vulnerarse el principio constitucional de presunción de inocencia, hipótesis que a simple vista resulta o antojadiza o de remota realización.

Pero no es así. A través de la sentencia recaída en la STC N° 01164-2000-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido, en forma contundente, que la Administración Tributaria sí puede violar el principio de presunción de inocencia:

“1. El artículo 2.º del Decreto Legislativo N.º 848 prohíbe acogerse al régimen de fraccionamiento especial a las personas naturales, a las cuales se les hubiera abierto instrucción por delito tributario o aduanero, y a las empresas que ellas representen, ya sea que el proceso se encuentre en trámite. El literal "b" del artículo 3º de la Resolución Ministerial N.º 176-96-EF/15 establece que también están comprendidos en el régimen, las empresas a cuyos representantes se les hubiera abierto instrucción, si el proceso se encuentra en trámite, aun cuando ya no se desempeñen como sus representantes.

2. Si bien no constituye un derecho constitucional la posibilidad de acogerse a un régimen de fraccionamiento tributario, el Tribunal considera que la aplicación de los artículos señalados en el fundamento anterior vulneran el derecho constitucional a la presunción de inocencia, reconocido en el literal "e" del inciso 24) del artículo 2.º de la Constitución Política del Perú, toda vez que se impide a la demandante acceder a un beneficio tributario, sin que exista una sentencia condenatoria firme contra su representante; es decir, sin que se haya declarado su responsabilidad penal mediante resolución judicial firme.

3. Consecuentemente las resoluciones, que deniegan el otorgamiento del fraccionamiento solicitado, teniendo como fundamento el impedimento mencionado, son inaplicables a la demandante, por vulnerar la disposición constitucional acotada”.

3.2. Derechos no protegidos mediante el proceso de Amparo.

El artículo 38° del Código Procesal Constitucional establece: *“No procede el amparo en defensa de un derecho que carece de sustento constitucional directo o que no está referido a los aspectos constitucionalmente protegidos del mismo”*. El ejemplo de esto ya está dado en la jurisprudencia citada precedentemente, en la parte en la cual el Supremo Intérprete de la Constitución afirma que, en principio, *“No constituye un derecho constitucional la posibilidad de acogerse a un régimen de fraccionamiento tributario”*.

Como es fácil de comprender el Amparo es un proceso constitucional residual y de urgencia, por lo que para acceder al mismo debe ser visible la violación de derechos de orden constitucional. Para los demás derechos legales, quedan expeditas las vías ordinarias. Por ello, el Tribunal Constitucional estima que, por regla general, la posibilidad de acceder a fraccionamientos tributarios no puede ser acogida en la vía del proceso de Amparo.

3.3. La legitimación para obrar.

De acuerdo con el artículo 39° del Código Procesal Constitucional: *“El afectado es la persona legitimada para interponer el proceso de amparo”*. En tal sentido y como se ha expuesto **previamente**, en materia de Amparo, en principio, sólo tiene legitimidad para obrar quien es afectado de manera personal y directa por el supuesto acto lesivo, siendo relevantes los criterios jurisprudenciales establecidos en las STC N°s 0021-2003-AA/TC, 5379-2005-AA/TC y en la sentencia recaída en el Expediente N° 3041-2003 de la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

No está demás, señalar que el Amparo en materia constitucional tributaria nos permite apreciar como derechos fundamentales que usualmente se reconocen o

consideran que son de la persona humana, pueden proyectarse a las personas jurídicas o morales, tal como ocurre con el debido proceso, el derecho de defensa, la libertad contractual, etc.

Acaso, el mejor ejemplo de esta proyección de los derechos fundamentales de la persona humana hacia las personas jurídicas, este dado por el caso (ya expuesto) de la STC N° 01164-2000-AA/TC, proceso en el cual se hace extensivo a una persona jurídica (la Universidad Ricardo Palma) el derecho constitucional de naturaleza típicamente penal de la presunción de inocencia. Algo similar acontece con la STC N° 01803-2004-AA/TC, en la cual se afirma la inconstitucionalidad de una norma que condiciona un beneficio tributario (Régimen de Gradualidad) a la no impugnación de la resolución que establece la sanción y se extiende una garantía clásica del ámbito penal al procedimiento administrativo sancionador:

“24. De otro lado, también se ha violado, en este caso, una garantía judicial clásica que si bien se ha desarrollado en el ámbito penal, debe contemplarse como garantía extensible al procedimiento administrativo sancionador, sin ninguna reserva, en base a las consideraciones expuestas, pero, además, porque el poder coercitivo de la Administración supone una clara intervención de los derechos de los ciudadanos, a quienes el sistema jurídico no puede dejar desprotegidos en ningún caso.

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

26. En este sentido, este Tribunal declara que la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa o reformatio in peius debe

entenderse como una garantía que proyecta sus efectos también en el procedimiento administrativo sancionador y, en general, en todo procedimiento donde el Estado ejercite su poder de sanción y haya establecido un sistema de recursos para su impugnación”.

3.4. La representación procesal.

Cuando aludimos al tema de la representación procesal estamos haciendo necesaria referencia a cinco supuestos que acoge nuestro Código Procesal Constitucional: la comparecencia través de representante legal, la representación procesal de los no residentes, la representación procesal en los procesos de Amparo incoados por la amenaza o violación de derechos difusos, las facultades de la Defensoría del Pueblo y la procuración oficiosa.

3.4.1. Comparecencia a través de representante procesal.

El primer párrafo del artículo 40° del Código Procesal Constitucional prescribe que los afectados **pueden** comparecer a juicio a través de representantes procesales y que, en tal supuesto, no es necesaria la inscripción de la representación otorgada.

Al respecto, cabe señalar que en materia tributaria es común que las personas jurídicas o morales comparezcan a los procesos constitucionales mediante sus representantes legales **o convencionales**, siendo excepcionales los casos en los cuales salen a juicio a través de representantes designados expresamente para tal cometido.

En el caso de las personas naturales o físicas, lo usual es que ellas mismas comparezcan al proceso, salvo casos –igualmente– excepcionales.

En todo caso, dada la naturaleza sumaria del proceso de Amparo, resulta positivo que no se requiera la inscripción de la representación otorgada.

3.4.2. La representación procesal de los no residentes.

El segundo párrafo del artículo 40° del Código Procesal Constitucional establece que en el caso de los no residentes, en principio, la demanda puede ser incoada por el representante que éstos hubieran acreditado, para lo cual será suficiente el poder fuera de registro otorgado ante el Cónsul del Perú en la ciudad extranjera que corresponda y la legalización de la firma del Cónsul ante el Ministerio de Relaciones Exteriores. En este caso, tampoco se requiere la inscripción en Registros Públicos.

Colegimos que esta norma reviste particular importancia en los procesos de Amparo vinculados al tema de la Fiscalidad Internacional, materia en la cual la figura del no residente no resulta infrecuente.

3.4.3. La representación procesal en los procesos de Amparo incoados por la amenaza o violación de derechos difusos.

De manera concordante con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre esta materia, en el tercer párrafo del artículo 40° del Código Procesal Constitucional se dispone que cuando se trata de amenaza o violación del derecho al medio ambiente u otros derechos difusos que gocen de reconocimiento constitucional, cualquier persona se encuentra facultada para formular el Amparo, incluso las instituciones sin fines de lucro cuyo objeto sea la defensa de los referidos derechos.

Esta norma tiene sentido debido a la importancia que ha cobrado hace buen tiempo la conciencia ambiental y la defensa de aquellos derechos cuya amenaza o violación, de una u otra manera, afecta a la colectividad en su conjunto.

3.4.4. La Defensoría del Pueblo.

El párrafo final del artículo 40° del Código Procesal Constitucional establece que la Defensoría del Pueblo, en el ejercicio de sus competencias constitucionales, también se encuentra facultada para interponer demanda de Amparo. Sin embargo, hasta la fecha, no existe precedente del ejercicio de esta facultad de la Defensoría del Pueblo, [vía proceso constitucional de amparo vinculada a materia tributaria.](#)

3.4.5. La procuración oficiosa.

El artículo 41° del Código Procesal Constitucional establece que cualquier persona puede comparecer al proceso de Amparo en nombre de quien no tiene representación procesal, cuando el afectado se encuentre imposibilitado de interponer la demanda por sus propios medios (por razones de vulneración simultánea de su libertad individual, por fundado temor o amenaza, por una situación de inminente peligro o por cualquier causa similar). No obstante, cuando el afectado se encuentre en la posibilidad de hacerlo, deberá ratificar la demanda y la actividad procesal realizada por el tercero **oficioso**.

3.5. Los requisitos de la demanda de Amparo.

El artículo 42° del Código Procesal Constitucional establece que la demanda, cuando menos, deberá contener los datos y anexos que a continuación se detallan:

- 1) La designación del Juez ante quien se interpone;
- 2) El nombre, identidad y domicilio procesal del demandante;
- 3) El nombre y domicilio del demandado, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente Código;
- 4) La relación numerada de los hechos que hayan producido, o estén en vías de producir la agresión del derecho constitucional;
- 5) Los derechos que se consideran violados o amenazados;
- 6) El petitorio, que comprende la determinación clara y concreta de lo que se pide;
- 7) La firma del demandante o de su representante o de su apoderado, y la del abogado.

Asimismo, en la parte final del referido artículo, se prescribe que, en ningún caso, una demanda de Amparo podrá ser rechazada por el personal administrativo del Poder Judicial. Como es evidente, el fundamento de esta norma es la particular importancia que reviste la protección de los derechos fundamentales de la persona, por lo que se estimó conveniente disponer que los órganos administrativos del Poder Judicial, en todo caso, deben recibir las demandas de Amparo.

3.6. El plazo para interponer la demanda de Amparo.

El plazo para interponer la demanda es un tema vital, habida cuenta que importa el comienzo del término a partir del cual los que se consideren afectados pueden hacer valer sus derechos en la vía de los procesos constitucionales. Así, se presentan los siguientes supuestos:

3.6.1. El plazo en el caso que medie acto lesivo.

El primer párrafo del artículo 44° del Código Procesal Constitucional establece que el plazo para interponer la demanda de Amparo prescribe a los sesenta (60) días hábiles de producida la afectación, siempre y cuando el afectado hubiese tenido conocimiento del acto lesivo y, además, se hubiera encontrado en la posibilidad de interponer la demanda. En el caso que esto no hubiese sido posible, se dispone que el plazo deberá computarse desde el momento de la remoción del impedimento.

Sobre este tema ya se ha discurredo **previamente**. **Al respecto, resultan** relevantes las STC N°s 01627-2004-AA/TC y 01049-2003-AA/TC (en esta última se establece que el plazo para interponer el Amparo es de prescripción y no de caducidad, como muchos entendían).

3.6.2. El plazo en el caso que se impugne resoluciones judiciales.

En el caso que se impugnen resoluciones judiciales, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 44° del Código Procesal Constitucional, el plazo para interponer la demanda de amparo se inicia cuando la resolución queda firme, esto es, cuando ya no es posible impugnarla en la vía judicial dentro del mismo proceso y; dicho

plazo concluye cuando treinta (30) días hábiles después de la notificación de la resolución que ordena que se cumpla con lo ejecutoriado.

Consideramos que la norma resulta adecuada en la medida que está orientada a garantizar de manera efectiva que los que ven afectados sus derechos fundamentales por una resolución judicial no vean limitado de manera irrazonable su acceso al proceso de Amparo, en tanto que el plazo concluye treinta (30) días hábiles después de la notificación de la resolución que ordena que se cumpla con lo ejecutoriado.

3.7. Reglas para el cómputo del plazo.

El tercer párrafo del artículo 44° del Código Procesal Constitucional establece que el cómputo del plazo para interponer demanda de Amparo se sujetará a las siguientes reglas:

1) El plazo se computa desde el momento en que se produce la afectación, aun cuando la orden respectiva haya sido dictada con anterioridad.

La norma distingue entre dos momentos: aquél en el cual se dicta la orden y el momento en que dicha orden se hace efectiva, esto es, cuando se produce la afectación en la realidad y, con buen criterio, se opta porque el plazo se compute a partir de este segundo momento.

2) Si la afectación y la orden que la ampara son ejecutadas simultáneamente, el cómputo del plazo se inicia en dicho momento.

La norma tiene coherencia lógica si coinciden en el tiempo la orden y la afectación, lo obvio, es que en ese momento se empieza a computar el plazo.

3) Si los actos que constituyen la afectación son continuados, el plazo se computa desde la fecha en que haya cesado totalmente su ejecución.

Cuando se está impugnando actos continuados, es decir, actos que se prolongan en el tiempo, lo lógico es que el plazo se compute a partir del momento en que ha cesado la ejecución del último acto lesivo.

4) La amenaza de ejecución de un acto lesivo no da inicio al cómputo del plazo. Sólo si la afectación se produce se deberá empezar a contar el plazo.

La norma resulta coherente, habida cuenta que el plazo de prescripción está diseñado para empezar a correr a partir del momento en que se produce el acto lesivo y no desde en que se entiende que existe amenaza de ejecución del mismo.

5) Si el agravio consiste en una omisión, el plazo no transcurrirá mientras ella subsista.

La omisión es la otra cara de la acción, de la realización de un acto determinado. Por eso, para el caso de la omisión, se entiende que el plazo no empezará a correr mientras que la misma subsista.

6) El plazo comenzará a contarse una vez agotada la vía previa, cuando ella proceda.

Este tema es particularmente relevante en materia constitucional tributaria, en la cual, por regla general, el plazo de prescripción empieza a computarse al partir del momento en el cual la parte afectada es notificada con la Resolución del Tribunal Fiscal que pone término a la vía previa. Así, en la STC N° 1527-2002-AA/TC, se señala:

“3. Que el acto que presuntamente viola derechos constitucionales del actor, al no considerarlo dentro de los beneficios establecidos por el Decreto Legislativo N.º 848, lo constituye la Resolución del Tribunal Fiscal N° 839-1-99, notificada el 30 de diciembre de 1999, que puso fin al procedimiento contencioso tributario; por lo que, en el presente caso, el plazo de caducidad a que se refiere el artículo 37.º de la Ley N.º 23506, debe computarse desde esa fecha.

4. Conforme obra a fojas 27, la demanda fue interpuesta el 31 de julio de 2001, por lo que había ya operado largamente la caducidad prevista en la ley; y, en consecuencia resulta procedente el rechazo in límine de la demanda, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.º de la Ley N.º 25398”.

Asimismo, en el caso que una de las partes haya pedido aclaración de la Resolución del Tribunal Fiscal que puso fin a la vía administrativa, es doctrina del Supremo Intérprete de la Constitución que el cómputo del plazo de prescripción se inicia desde el momento en que se notificó la resolución original y no desde el momento en que se emitió la resolución que se pronuncia respecto del recurso de aclaración. Así, citamos la STC N° 00831-2003-AA/TC, en la cual se establece:

“4. Que, en virtud de lo expuesto, tanto el Primer Juzgado Corporativo Transitorio Especializado en Derecho Público como la Sala de Derecho Público de la Corte Superior de Justicia de Lima, rechazaron, in límine, la demanda, alegando que ésta se interpuso cuando ya había vencido el plazo de caducidad, computado desde la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 262-4-2000, y no a partir de la notificación de la resolución que denegó la ampliación solicitada.

5. Que este Tribunal coincide con lo expresado en las instancias inferiores, puesto que la empresa demandante, al solicitar la ampliación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 262-4-2000, en realidad pretendía impugnar el fallo, desnaturalizando la esencia del mismo, lo que se observa con claridad al apreciar que el sustento del pedido ampliatorio se repite en esta acción de amparo. Por lo tanto, es correcto que el plazo de caducidad se compute a partir del 25 de mayo de 2000 (fecha en la cual la recurrente fue notificada de la primera resolución) y no desde el 12 de diciembre del mismo año (fecha de recepción de la segunda), puesto que la demanda fue interpuesta el 16 de enero de 2001, cuando ya habían transcurrido más de 60 días hábiles, como lo señala el artículo 37º de la Ley N° 23506”.

3.8. El agotamiento de las vías previas.

En cuanto al tema del agotamiento de las vías previas, cabe abordar los siguientes temas:

3.8.1. La **regla** general respecto del agotamiento de las vías previas.

De acuerdo con el artículo 45° del Código Procesal Constitucional, por regla general, sólo procede el Amparo una vez agotadas las vías previas y; cuando existe duda sobre el agotamiento de la vía previa, debe optarse por dar trámite a la demanda. La norma se explica por sí sola y, como hemos comentado en casos similares, el sentido de la misma es favorecer la protección de los derechos fundamentales de la **persona**.

Este tema ha sido desarrollado de manera consistente, a través de la vía jurisprudencial, en lo que concierne a la materia constitucional tributaria. Así, en la STC N° 01027-2000-AA/TC, para declarar fundada una excepción de falta de agotamiento de la vía previa, el Supremo Intérprete de la Constitución ha utilizado el argumento en el sentido que *“No se ha acreditado en autos que la demandante haya interpuesto recurso alguno contra las Órdenes de Pago N.ºs 021-01-0021681, 021-01-0027800 y 021-01-0036576. En consecuencia, se interpuso la presente demanda sin haber cumplido con el artículo 27° de la Ley N.º 23506”*.

Como resulta **evidente**, cuando la parte demandante no acredita ni siquiera haber iniciado la vía administrativa, el proceso deviene en improcedente.

Asimismo en la sentencia recaída en el Expediente N° 00124-2000-AA/TC, el Tribunal Constitucional, ha afirmado: *“Según lo expresa la recurrida, concordando, por lo demás, con la apelada que el Tribunal Fiscal sustancialmente comparte, la demanda fue interpuesta sin que se agotara la vía administrativa, ya que pese a que la demandante fue notificada con la cuestionada Resolución de la SUNAT, no se interpuso recurso de apelación, quedando la misma en condición de cosa decidida”*.

Igualmente, queda claro que **cuando** el administrado no ha interpuesto (pudiendo hacerlo) el recurso de apelación, no puede entenderse que se ha agotado la vía administrativa.

Además, tampoco se puede considerar agotada la vía previa cuando la parte actora interpone la demanda de Amparo antes que fenezca el plazo con que cuenta la Administración Tributaria para pronunciarse respecto de un medio impugnatorio. Citamos como ejemplo, la STC N° 02496-2003-AA/TC, en la cual se señala: *“Conforme se desprende del tenor de la demanda, con fecha 21 de mayo de 2002 la accionante presentó recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia N.° 0690400007/SUNAT, fecha a partir de la cual la Administración Tributaria cuenta con 6 meses –y no 30 días como considera la demandante– para resolverlo, conforme lo dispone el artículo 142° del Código Tributario, por lo que, habiéndose interpuesto la demanda antes de que fenezca el plazo para que se resuelva el recurso en la vía administrativa, debe desestimarse la demanda”.*

Además, según doctrina del Supremo Intérprete de la Constitución, la vía previa se agota con la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal. Así, en la STC N° 01236-2000-AA/TC se señala que *“Por Resolución de Intendencia N.° 025-4-10751/SUNAT se declaró inadmisibile la reclamación interpuesta contra la Orden de Pago N.° 021-1-48476. Por Resolución del Tribunal Fiscal N.° 743-1-99 se confirmó la Resolución de Intendencia N.° 025-4-10751/SUNAT. Por consiguiente, la demandante ha cumplido con agotar la vía previa, conforme lo establece el artículo 27° de la Ley N.° 23506, de Hábeas Corpus y Amparo”.*

Finalmente, hay que reiterar que a raíz del precedente vinculante establecido en la STC N° 03471-2004-AA/TC, será más difícil que los contribuyentes argumenten que no están obligados a transitar –antes de recurrir a un proceso constitucional– por el Tribunal Fiscal.

3.8.2. Las excepciones al agotamiento de las vías previas.

El artículo 46° del Código Procesal Constitucional establece que no será necesario el agotamiento de las vías previas en los siguientes supuestos:

1) Una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida.

Este supuesto resulta lógico, en razón que cuando se ejecuta una resolución antes que fenezca el plazo para impugnarla (para que quede firme), adolece de todo sentido exigir al afectado que cumpla con agotar la vía previa.

En lo que concierne a materia constitucional tributaria, este concepto ha sido perfilado por el Tribunal Constitucional en la STC N° 00270-2003-AA/TC, en la cual se discurre en el siguiente sentido:

“De manera previa a la dilucidación de la controversia, este Colegiado considera que en el presente caso no resulta exigible agotar la vía previa, habida cuenta de lo siguiente: a) lo que la demandante cuestiona en el fondo son los efectos de las diversas resoluciones emitidas, aduciendo que han vulnerado sus derechos al aplicarle una sanción de comiso sobre los bienes de su propiedad. Dicha sanción, por lo demás, supuso una aplicación inmediata, conforme se acredita con la citada Resolución N.º 98R21300000278 (artículo primero), y del hecho de que se exija a la misma recurrente el pago de una multa más los gastos generados por la ejecución del comiso, como requisito sine qua non para que se le devuelva sus bienes (artículos segundo, tercero), situación que se agrava más, pues, de no pagarse la referida multa más los gastos señalados, la administración tributaria procederá al remate (artículo cuarto); b) al haberse materializado el acto sancionatorio en la forma descrita y obligarse a la entidad sancionada a que acepte cargas económicas, bajo apercibimiento de que se torne irreparable cualquier eventual reclamo que ésta formule, resultan de aplicación tanto el inciso 1 como el inciso 2 del artículo 28º de la Ley N.º 23506”.

2) Por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable.

La lógica de la norma es consistente, ya que carece de todo sentido insistir en hacer valer una pretensión en la vía administrativa, cuando se conoce –a ciencia cierta– que su agotamiento puede convertir la agresión en irreparable. Igualmente, resulta pertinente señalar que este supuesto ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional a través de la sentencia recaída en la STC N° 00270-2003-AA/TC que hemos citado previamente.

3) La vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado.

La norma, igualmente, resulta consistente en sus dos supuestos, dado que resulta absurdo intentar agotar la vía previa cuando la misma no está regulada o, iniciarla innecesariamente.

Respecto **del inicio innecesario de la vía administrativa** (aun cuando no es materia constitucional tributaria) se puede hacer referencia a las diversas **sentencias** recaídas en procesos de Amparos sobre pensiones, casos en los cuales el Supremo Intérprete de la Constitución ha sentado precedente en el sentido que nunca es necesario exigir el agotamiento de la vía previa, por cuanto el derecho a un pensión se encuentra vinculado al derecho a la vida.

En cuanto a que la vía previa no esté regulada, existe abundante jurisprudencia Tribunal Constitucional que es específica de la materia constitucional tributaria. Así, en la STC N° 00022-2002-AA/TC se afirma:

*“Que, el numeral 3) del artículo 28° de la Ley N.º 23506, de Hábeas Corpus y Amparo, establece que no será exigible el agotamiento de la vía previa si ésta no se encuentra regulada. Y, en el presente caso, no se encuentra normado en la ley recurso administrativo alguno que revierta los efectos de un Decreto Supremo que **haya** sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución Política del Estado, afectando a la empresa demandante, al ser requerida para el pago mediante los valores presentados en autos, sin tener que demostrar su incapacidad para el cumplimiento de la referida*

obligación tributaria, y en consecuencia, la demandante se encuentra exceptuada de cumplir con el requisito de agotar la vía previa”.

4) No se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución.

Esta norma tiene fundamento lógico, en razón que carece de sentido que el contribuyente se vea perjudicado por la inacción o desidia de la administración. Así, en ausencia de jurisprudencia específica sobre esta materia del Tribunal Constitucional, cabe citar la sentencia de fecha 11 de setiembre de 2003 de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima (integrada por los magistrados Mac Rae Thays, Echevarría Gaviria y Lora Almeida) recaída en el Expediente N° 386-2003, en la cual se desestima la excepción de falta de agotamiento de la vía previa planteada por la SUNAT, sobre la base del siguiente razonamiento:

“Sin embargo, es menester señalar que la parte demandada, hasta la fecha, aproximadamente a dos años de la presentación del recurso de apelación, en sede administrativa, no ha acreditado que el Tribunal Fiscal correspondiente haya emitido resolución en torno a dicho medio impugnatorio, es decir, que el plazo contenido en el precitado dispositivo legal ha sido superado ampliamente; en ese orden, la omisión o error de la entidad emplazada no puede operar en perjuicio del recurrente a fin de obtener una decisión de fondo en relación a sus pretensiones demandadas en esta vía; siendo que el inciso 4° del artículo 28° de la Ley N° 23506 –Ley de Hábeas Corpus y Amparo– preceptúa que no será exigible el agotamiento de las vías previas si no se resuelven éstas en los plazos fijados para su resolución; en consecuencia, resulta infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa ...”.

3.9. Improcedencia liminar de la demanda.

El artículo 47° del Código Procesal Constitucional establece que una demanda sólo podrá ser rechazada liminarmente o de plano por el Juez en el caso que resulte manifiestamente improcedente. A tal efecto, se establece que únicamente se podrá

considerar que una demanda es manifiestamente improcedente en los supuestos previstos en el artículo 5° del citado cuerpo de leyes (norma que hemos estudiado previamente), en el caso que la demanda se hubiera interpuesto en defensa del derecho de rectificación y no se hubiera acreditado la remisión de una solicitud cursada por conducto notarial u otro fehaciente al director del órgano de comunicación o, a falta de éste, a quien haga sus veces, para que rectifique las afirmaciones consideradas inexactas o agraviantes.

Además, se dispone que cuando se declare la improcedencia y la resolución que lo hace fuese apelada, el Juez deberá poner en conocimiento de la parte demandada dicho recurso.

Ha ocurrido muchas veces durante la vigencia de la anterior legislación procesal constitucional que los Jueces y Vocales del Poder Judicial ha declarado y confirmado la improcedencia liminar de procesos de Amparo invocando causales no previstas por ley (por ejemplo: ausencia de etapa probatoria). Una vez que éstas causas llegaron al Tribunal Constitucional, éste se pronunció en el sentido que sólo cabía declarar la improcedencia liminar de una demanda en los supuestos taxativamente contemplados en la ley. Así, en la sentencia recaída en la STC N° 00519-2003-AA/TC, el Supremo Intérprete de la Constitución ha establecido que:

“2. Que el Primer Juzgado Civil de Lima, con fecha 15 de marzo del 2002, declara improcedente la demanda, por considerar que no existe conexión lógica entre el petitorio y los hechos expuestos, dado que lo pretendido por la demandante es la nulidad de las resoluciones emitidas en un proceso regular de reclamación seguido ante la SUNAT, lo que debe ventilarse en un proceso contencioso-administrativo y no en la vía del amparo, que solo procede cuando se produzcan afectaciones constitucionales ciertas, actuales y evidentes, conforme a lo previsto por el artículo 1° de la Ley N.° 23506.

3. Que la recurrida confirma la apelada, indicando que para resolver la controversia planteada resulta imprescindible la actuación de medios probatorios, por lo que se debe recurrir a un proceso más lato a fin de crear

certeza en el juzgador respecto a la invalidez de las resoluciones administrativas que se cuestionan.

4. Que el Tribunal Constitucional no comparte el planteamiento de los juzgadores, toda vez que los artículos 14° y 23° de la Ley N.° 25398 han previsto taxativamente las causales para rechazar liminarmente una demanda, las que deben configurarse de manera manifiesta e indubitable, no pudiendo admitir el criterio adoptado por el a quo y la Sala, los que, invocando el inciso 5 del artículo 427° del Código Procesal Civil, y, erróneamente, el artículo 13° de la Ley N.° 25398, respectivamente, la han declarado de plano improcedente, sin verificar si los actos que se reclaman han vulnerado, o no, los derechos constitucionales de la demandante.

5. Que, en consecuencia y al advertirse el quebrantamiento de forma en la tramitación del proceso previsto en el artículo 42° de la Ley N.° 26435, Orgánica del Tribunal Constitucional, debe procederse con arreglo a dicho texto legal, debiendo reponerse la causa al estado en que la demanda sea admitida y se corra traslado de la misma a los emplazados”.

Durante la vigencia del actual Código Procesal Constitucional, se han emitido las STC N°s 06065-2005-AA/TC, 08503-2005-AA/TC, 08901-2005-AA/TC, 09180-2005-AA/TC, 02269-2006-AA/TC y 03757-2006-AA/TC; estableciendo en la última de éstas el siguiente criterio respecto del rechazo liminar de la demanda:

“3. Que, por su parte, la recurrida confirmó la apelada invocando el inciso 5 del artículo 427 del Código Procesal Civil, que establece que el juez declarará improcedente la demanda cuando “[...] no exista conexión lógica entre los hechos y el petitorio de la demanda”.

4. Que, respecto del pronunciamiento de la recurrida, este Tribunal considera que en materia de procesos constitucionales no cabe invocar la causal de improcedencia –para efectos de rechazar liminarmente la demanda– prevista en el inciso 1 del artículo 427 del Código Procesal Civil, aun cuando, de acuerdo con el artículo IX del

Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, tal disposición pueda ser aplicada supletoriamente.

5. Que, en efecto, el artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional regula los casos en que exista vacío o defecto en dicha ley, lo que no ocurre con el rechazo liminar, pues en este supuesto el artículo 47, en concordancia con el artículo 5, establece, taxativamente, sus causales.

*6. Que, siendo así, el Tribunal Constitucional discrepa de la recurrida, toda vez que los artículos 47 y 5 del Código Procesal Constitucional establecen **taxativamente** las causales para rechazar liminarmente una demanda, por lo que no es posible admitir el criterio adoptado, sustentado en lo dispuesto por el inciso 1 del artículo 427 del Código Procesal Civil”.*

Finalmente, cabe señalar que en los casos de rechazo liminar, la parte **demandada**, tal como lo dispone el párrafo final del artículo 47° citado, sólo es notificada con la resolución que lo declara, más no con la demanda. Acto, seguido se elevan los autos a segunda instancia.

3.10. Inadmisibilidad de la demanda.

El artículo 48° del Código Procesal Constitucional establece que cuando el Juez declara inadmisibile la demanda, debe conceder al demandante tres (03) días para que subsane la omisión o defecto, bajo apercibimiento de archivar el expediente y; que esta resolución es apelable

La práctica procesal nos indica que son motivos frecuentes por los que se declara inadmisibile a trámite una demanda el hecho que el documento de identidad del demandante no sea legible o que no se acredite de manera adecuada la representación que se invoca, etc.

3.11. Reconvención, abandono y desistimiento.

Dada la naturaleza sumaria del proceso de Amparo, no requiere mayor explicación la circunstancia que, de acuerdo con el artículo 49° del Código Procesal Constitucional, se encuentre vedada la posibilidad de reconvenir de una demanda.

Asimismo, siendo que se encuentran de por medio derechos fundamentales, tiene lógica que se proscriba la figura del **abandono**. Ahora bien, la práctica procesal nos habilita para dar cuenta de procesos de amparo tramitados bajo la anterior legislación procesal constitucional que fueron declarados en abandono por inacción de la parte demandante.

De otro lado, en la parte final del referido artículo 49° se establece que en el Amparo es procedente el desistimiento. Sobre este tema hay que señalar que el desistimiento puede ser del proceso o de la pretensión, materia par la cual resultan aplicables supletoriamente las normas del Código Procesal Civil.

El tema del desistimiento no es infrecuente en materia constitucional tributaria. Lo que es más, algunas normas que regulan fraccionamientos tributarios consideran como un requisito para acceder a los mismos que los contribuyentes se desistan de los medios impugnatorios que tengan en trámite en la vía judicial.

Un ejemplo de desistimiento estimado por el Tribunal Constitucional está dado en la STC N° 04105-2006-AA/TC:

“1. Que, conforme lo establece el artículo 49.º del Código Procesal Constitucional, en el amparo es procedente el desistimiento. A tenor de lo prescrito por el artículo 37.º del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el actor ha cumplido con presentar el escrito de desistimiento de recurso de agravio constitucional con firma legalizada notarialmente, como consta a fojas 12 del cuaderno del Tribunal Constitucional.

2. Que, de conformidad con lo previsto en los artículos 340.º y 343.º del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria al presente caso, el escrito de desistimiento fue puesto en conocimiento de los emplazados, así como del Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, quienes, a pesar del tiempo transcurrido y haber sido notificados debidamente, como consta de fojas 31 a 36, y de fojas 39 y 41 del cuaderno del Tribunal Constitucional, no han dado a conocer su oposición o conformidad con el desistimiento dentro del plazo que concede la ley; por lo que en su rebeldía se resuelve de acuerdo con lo previsto por el artículo 343.º del Código Procesal Civil”.

Un ejemplo de un desistimiento declarado sin efecto por el Tribunal Constitucional, por oposición de la SUNAT y el MEF, se presenta en la STC N° 05379-2005-AA/TC:

“2. En primer lugar, debe indicarse que mediante escrito de fecha 9 de setiembre del 2005, los demandantes, don Eutimio Marín Casahuaman y don José Segundo Pérez Terán formulan desistimiento del proceso a tenor del artículo 49º del Código Procesal Constitucional; no obstante, la SUNAT y el MEF presentan oposición al mismo, invocando el artículo 343º del Código Procesal Civil. En ese sentido, siendo dicho artículo aplicable supletoriamente al proceso constitucional, conforme lo dispone el artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, este Tribunal declara sin efecto el desistimiento debiendo continuarse con el proceso y proceder a emitir sentencia”.

3.12. Acumulación.

El Código Procesal Constitucional contempla dos figuras: a) La acumulación subjetiva de oficio y b) la acumulación de procesos, tal como pasamos a exponer.

3.12.1. Acumulación subjetiva de oficio.

El artículo 43° del Código Procesal Constitucional establece: *“Cuando de la demanda apareciera la necesidad de comprender a terceros que no han sido emplazados, el Juez podrá integrar la relación procesal emplazando a otras personas, si de la demanda o de la contestación aparece evidente que la decisión a recaer en el proceso los va a afectar”*.

La previsión que nos ocupa tiene el mismo fundamento que la norma procesal civil (artículo 123° del Código Procesal Civil) que establece que *“La cosa juzgada sólo alcanza a las partes ...”* y que, por excepción, la cosa juzgada se puede extender a los terceros cuyos derechos dependan de los de las partes o a los terceros de cuyos derechos dependen los de las partes *“... si hubieran sido citados con la demanda”*.

El ejemplo típico se produce cuando a través del proceso de Amparo únicamente se cuestiona la Resolución del Tribunal Fiscal, más no la Resolución de Intendencia y los valores emitidos por la SUNAT que la generaron. En estos casos, siendo que la Administración Tributaria tiene legítimo interés para obrar ya que, indirectamente, se están cuestionando sus actos y que, además, es ella y no el Tribunal Fiscal el órgano que, en última instancia, estará obligado a ejecutar lo que se resuelva en el proceso constitucional; lo lógico es que sea considerada parte en el proceso para que la sentencia le pueda ser oponible.

3.12.2. Acumulación de procesos.

El artículo 50° del Código Procesal Constitucional establece: *“Cuando un mismo acto, hecho, omisión o amenaza afecte el Interés de varias personas que han ejercido separadamente su derecho de acción, el Juez que hubiese prevenido, a pedido de parte o de oficio, podrá ordenar la acumulación de los procesos de amparo”*.

El requisito para que proceda la acumulación de procesos es necesario que, en efecto, exista un acto, hecho, omisión o amenaza que afecta a dos o más sujetos que ha iniciado separadamente procesos de amparo. La norma parece sencilla y de fácil aplicación, pero no lo es. Se propone como ejemplo, el caso de las procesos de Amparo iniciados por un gran número de empresas mineras contra la

Ley N° 28258 – Ley de Regalía Minera, caso en el cual, de manera oportuna y conveniente, varias empresas fueron solicitando se acumule sus procesos en un proceso en el cual el Juez ya había concedido medida cautelar o, en un proceso en el cual era parte demandante una de las mineras más **grandes del país**.

3.13. Juez competente e impedimentos.

El artículo 51° del Código Procesal Constitucional, modificado por la Ley N° 28946, regula los temas del Juez competente y del plazo de resolución en Corte.

A su vez, el artículo 52° de la norma procesal constitucional desarrolla el tema de los impedimentos.

3.13.1. Juez competente cuando la afectación se produce mediante actos u omisiones.

Los párrafos primero, segundo, tercero y cuarto del artículo 51° del Código Procesal Constitucional, modificados por la Ley N° 28946, establecen:

“Es competente para conocer del proceso de amparo, del proceso de hábeas data y del proceso de cumplimiento el Juez civil o mixto del lugar donde se afectó el derecho, o donde tiene su domicilio principal el afectado, a elección del demandante.

En el proceso de amparo, hábeas data y en el de cumplimiento no se admitirá la prórroga de la competencia territorial, bajo sanción de nulidad de todo lo actuado.

Promovida la excepción de incompetencia, el Juez le dará el trámite a que se refieren los artículos 10° y 53° de este Código.

De comprobarse malicia o temeridad en la elección del Juez por el demandante, éste será pasible de una multa no menor de 3 URP ni mayor a 10 URP, sin perjuicio de remitir copias al Ministerio Público, para que proceda con arreglo a sus atribuciones”.

Estas normas modificatorias están destinadas a poner coto al uso y abuso que hicieron durante la vigencia del texto original del acotado artículo 51° tanto demandantes como jueces, dando trámite a procesos constitucionales en lugares remotos, en los cuales el propio Estado tiene serias dificultades para salir a juicio y defenderse.

Uno de los casos emblemáticos (por lo negativo) en materia constitucional tributaria es el de determinados contribuyentes del rubro de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas que recurren a una serie de tretas y ardidés para sustraerse de la jurisdicción natural que les corresponde (la Corte Superior de Justicia de Lima) y acceder a jueces cordiales y amables de provincias alejadas del país que no dudan en otorgarles medidas cautelares o sentencias que difícilmente obtendrían en la ciudad de Lima por ser abiertamente contrarias al derecho y a los precedentes vinculantes que ha establecido el Tribunal Constitucional sobre esta materia.

Es de público dominio el caso de una empresa del rubro antes mencionado que, en primer término, intentó una demanda de conocimiento en la ciudad de Yauyos, con tan mala suerte que la SUNAT demostró que dicho contribuyente no tenía domicilio ni interés alguno en la referida ciudad. Como es obvio, el proceso concluyó con la nulidad de todo lo actuado tanto en el principal como en el cautelar.

Como quiera que el contribuyente no quedó satisfecho con el revés sufrido en la ciudad de Yauyos, ulteriormente, ingresó una demanda de conocimiento (declaración de incertidumbre jurídica) y un proceso de Amparo, ambos sobre la misma materia, en la ciudad de Cajamarca, con tan buena suerte, esta vez, que una Juez suplente, **simultáneamente**, lo premió doblemente: le otorgó medida cautelar tanto en el Amparo como en el proceso de conocimiento. Como es evidente, para esta Juez es totalmente válido que un demandante recurra primero a la vía ordinaria y luego al proceso de **Amparo**.

En este contexto, la modificatoria introducida por la Ley N° 28946 a los párrafos primero, segundo, tercero y cuarto del artículo 51° aparecen como adecuados, debido a que:

a) En el párrafo primero, se mantiene el criterio según el cual es competente para conocer del proceso constitucional de amparo, el Juez Civil o Mixto del lugar donde se afectó el derecho, o donde tiene su domicilio principal el afectado a elección del demandante; con el agregado que la norma modificatoria ahora también alude a los procesos constitucionales de hábeas data y cumplimiento.

El que la elección del Juez competente quede librado al criterio del demandante obedece a la naturaleza protectora de los derechos fundamentales de los procesos **constitucionales**.

Sin embargo, a pesar de la buena intención de la norma (evitar demandas amañadas en lugares remotos del país), deben presentarse algunos problemas de aplicación durante su vigencia, ya que si bien (a diferencia de la norma modificada) se puntualiza que cuando se trata de la competencia del Juez en razón del domicilio del demandante, debe considerarse su domicilio “principal”, lo cierto es que no existe norma alguna que defina el concepto de “domicilio principal”.

En consecuencia, este tema debería ser materia de desarrollo en la vía jurisprudencial, de tal modo que el concepto vacío de “domicilio principal” vaya adquiriendo un contenido específico.

b) Siguiendo el objetivo de evitar demandas amañada en lugares remotos del país, de manera categórica y para el caso de los procesos constitucionales de amparo, hábeas data y cumplimiento, el segundo párrafo del artículo 51° proscribire la prórroga de la competencia territorial, bajo sanción de nulidad de todo lo actuado.

c) Con similar criterio, el tercer párrafo del artículo 51° establece que, de presentarse la excepción de incompetencia, el Juez debe proceder a darle trámite de acuerdo a ley.

d) Finalmente, apuntalando la modificatorias introducidas en sus tres primeros párrafos, el cuarto párrafo del artículo 51° contempla la imposición de multas para el demandante que, con temeridad o malicia, elige un Juez que no resulta competente,

sin perjuicio que se remitan copias de los actuados al Ministerio Público para que proceda según sus atribuciones.

En este caso, obviamente, a través de la jurisprudencia se irá delimitando los conceptos de temeridad o malicia que deben estar presentes en el demandante para ser pasible de la imposición de una multa.

3.13.2. Competencia de la Sala Superior cuando la afectación se produce a través de una resolución judicial.

El quinto párrafo del artículo 51° del Código Procesal Constitucional, modificado por la Ley N° 28946, establece: *“Si la afectación de derechos se origina en una resolución judicial, la demanda se interpondrá ante la Sala Civil de turno de la Corte Superior de Justicia respectiva, la que designará a uno de sus miembros, el cual verificará los hechos referidos al presunto agravio”*.

Esta norma introduce una novedad respecto de la legislación procesal constitucional precedente, ya que ahora es la propia Sala Civil Superior de turno la que tramita el proceso de Amparo (cuestión que anteriormente realizaba, generalmente con poca parsimonia y **“guardando el debido respeto”** si los emplazados eran sus superiores jerárquicos, el Juez civil de primera instancia) a través de uno de sus integrantes (una suerte de vocal operativo). Estimamos que esta innovación agilizará el trámite de este tipo de procesos.

Abona en este sentido, el hecho que en el último párrafo del artículo 51° se disponga que *“La Sala Civil resolverá en un plazo que no excederá de cinco días desde la interposición de la demanda”*.

3.13.3. Impedimentos.

Con la anterior legislación procesal constitucional era posible recusar a un Juez constitucional cuando se tenía motivos fundados. Y, además, esta práctica resultaba positiva, porque en algunos casos determinaba que los magistrados se vieran obligados a inhibirse por decoro, circunstancia que, por ejemplo, permitió que

algunos procesos en los cuales (ya en democracia) se continuaba fallando siguiendo errados y cuestionables **criterios dictados** de la Ex – Sala de Derecho Público llegarán por primera vez al Tribunal Constitucional, se cambiará el criterio nocivo imperante y se sentará las bases constitucionales de la tributación en nuestro país.

El caso emblemático está dado por la sentencia recaída en el Expediente N° 02727-2002-AA/TC que, por primera vez y aun cuando la norma de creación ya estaba derogada, declaró infundada una demanda contra el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (esta sentencia ha sido ulteriormente citada como precedente válido en gran parte los fallos relevantes que se han emitido en materia constitucional tributaria).

Ahora, las cosas han cambiado. A la luz del artículo 52° del Código Procesal Constitucional *“En ningún caso será procedente la recusación”*.

Sin embargo, nada obsta para que, al amparo de la citada norma, se le pida a un magistrado constitucional (con el debido respeto que merece su investidura) que se abstenga *“ ... cuando concurran las causales de impedimento previstas en el Código Procesal Civil”*.

Además, en el segundo párrafo de artículo 52° se señala que *“El Juez que intencionalmente no se abstiene cuando concurre una causal de impedimento, o lo hace cuando no concurre una de ellas, incurre en responsabilidad de naturaleza disciplinaria y penal”*; norma que nos parece idónea, en tanto equivale a señalar que el magistrado constitucional debe asumir su responsabilidad jurisdiccional (por más difícil que sea) cuando corresponda (la abstención no debe servir para que los jueces eludan sus deberes) y; que debe abstenerse sólo cuando encuentre motivos fundados y razonables para hacerlo.

3.14. El plazo para contestar la demanda.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 53° del Código Procesal Constitucional, modificado por la Ley N° 28946, el plazo para absolver el traslado de la demanda es de cinco días (se entiende que hábiles). Ahora bien, la contestación de la demanda

es quizá el acto procesal más importante que realiza quien es emplazado dentro de un proceso constitucional, en la medida que es a través de él la parte demandada fija sus puntos de vista respecto de las pretensiones de la parte actora (la puede contradecir, contradecir parcialmente o aceptar la validez de la pretensión).

3.15. Excepciones, defensas previas y pedidos de nulidad del auto admisorio.

Igualmente, el primer párrafo del artículo 53°, modificado por la Ley N° 28946, contempla la posibilidad que con el escrito de contestación de demanda se presenten excepciones, defensas previas y pedidos de nulidad del auto admisorio; prescribiendo que en estos casos, el Juez debe correr traslado de tales articulaciones a la parte demandante por el término de dos (02) días hábiles.

A diferencia de la norma modificada, la actual norma prescribe que, con la absolución del traslado de las excepciones o vencido el plazo para hacerlo, el Juez debe dictar un Auto de Saneamiento Procesal, pudiendo configurarse dos hipótesis:

a) Que se amparen las excepciones de incompetencia, litispendencia, cosa juzgada o caducidad y que, como consecuencia de ello, se anule lo actuado y se dé por concluido el proceso; supuesto en el cual una eventual apelación de la resolución que estima la excepción se concederá con efecto suspensivo (se suspenderá la tramitación del principal a la espera del resultado de la apelación).

b) Que se desestimen las excepciones propuestas; supuesto en el cual, la apelación de la resolución deberá concederse sin efecto suspensivo (continuará la tramitación del principal).

3.16. La facultad del Juez de ordenar actuaciones de oficio.

El segundo párrafo del artículo 53° del Código Procesal Constitucional faculta al Juez para, de considerarlo necesario, realizar las actuaciones que considere indispensables para mejor resolver, sin necesidad de notificación previa a las partes; pudiendo, incluso, citar a las partes y abogados a audiencia única para realizar los esclarecimientos que estime necesarios. En estos casos, el Juez deberá expedir

sentencia en la misma audiencia o, excepcionalmente, en un plazo que no deberá exceder los cinco días hábiles de concluida la misma (se trata de evitar que el proceso constitucional se dilate innecesariamente).

Esta norma es novedosa, ya que no **existía** una regulación similar en la derogada legislación procesal constitucional; siendo la intención evidente de la misma proveer al magistrado constitucional de todos los elementos que sean necesarios para que emita un fallo lo más cercano a la realidad de los hechos y a la justicia.

3.17. Defectos en la relación procesal.

La relación procesal que se entabla entre las partes en un proceso puede adolecer de defectos subsanables (aquellos que no afectan la esencia misma de la relación procesal) y defectos insubsanables (aquellos que atacan la esencia misma de la relación procesal hasta el punto de hacerla carecer de sentido).

Muchas veces acontece que estos defectos a simple vista no resultan visibles, pero en el desarrollo del proceso se hacen evidentes, razón por la cual el magistrado constitucional debe adoptar las previsiones que correspondan.

Así, el tercer párrafo del artículo 53° del Código Procesal Constitucional establece que si la relación procesal tiene un defecto subsanable, el Juez deberá conceder un plazo de tres (03) días hábiles al demandante, vencido el cual expedirá sentencia (el ejemplo típico del defecto subsanable está dado por la representación defectuosa que pudiera haberse hecho en el escrito de demanda, situación que, generalmente, es superada).

Por el contrario, la norma procesal indica que si el defecto de la relación procesal es insubsanable (caso típico de la demanda que no se presenta ante ninguno de los magistrados que se detallan en el primer párrafo del artículo 51° del Código Procesal Constitucional), se debe proceder a declarar la improcedencia de la demanda en la sentencia (obviamente, sin pronunciamiento sobre lo que es materia de la controversia).

3.18. Los actos dilatorios.

No resulta extraño que cuando una de las partes presume que el resultado final del proceso constitucional le será desfavorable, de inicio a una serie de actos dilatorios destinados a evitar que éste concluya.

Uno de los mejores ejemplos está dado por el facilismo y la falta de criterio⁵⁸⁸ con la cual, desde la entrada en vigencia del Código Procesal Constitucional, los magistrados reparten inmerecidas medidas cautelares en materia constitucional tributaria; casos en los cuales, los demandantes recurren a artimañas y malas tardes para dilatar el proceso, con la sola intención de mantener vigente una inmerecida medida cautelar.

Justamente, para evitar este tipo de actos y los que se asimilen a los regulados por el artículo 112° del Código Procesal Civil, en el último párrafo del artículo 53° del Código Procesal Constitucional, se establece que estas maniobras vedadas serán sancionados con una multa no menor de diez ni mayor de cincuenta Unidades de Referencia Procesal y que dicha sanción no excluye la responsabilidad civil, penal o administrativa que pudiera derivarse del acto.

La norma a simple vista pareciera que fuera severa, puede que lo sea, pero no es el caso en materia constitucional tributaria, en la cual el monto máximo de cincuenta Unidades de Referencia procesal, en muchos casos, dadas las importantes sumas de dinero que hay en juego, resultará irrisoria.

Obviamente, el Código Procesal Constitucional, en este como en muchos aspectos, se elaboró sin hacer un estudio técnico de los efectos catastróficos que iba a tener en materia constitucional tributaria la flexibilización de las normas que regulaban la concesión de medidas cautelares.

En tal sentido, no son pocos los demandantes que haciendo un análisis de costo – beneficio de la norma bajo comentario en el campo constitucional tributario, optan

⁵⁸⁸ Para no ingresar al campo de las consideraciones extra jurídicas, con el beneficio de la duda, convengamos que esto es así.

como la opción largamente más beneficiosa: recurrir a maniobras dilatorias para poner a buen recaudo su patrimonio que ha sido liberado temporalmente de las medidas de cobranza coactiva de la **Administración Tributaria** gracias a una medida cautelar.

3.19. Intervención litisconsorcial.

El artículo 54° del Código Procesal Civil establece: *“Quien tuviese interés jurídicamente relevante en el resultado de un proceso, puede apersonarse solicitando ser declarado litisconsorte facultativo. Si el Juez admite su incorporación ordenará se le notifique la demanda. Si el proceso estuviera en segundo grado, la solicitud será dirigida al Juez superior. El litisconsorte facultativo ingresa al proceso en el estado en que éste se encuentre. La resolución que concede o deniega la intervención litisconsorcial es inimpugnable”.*

Al igual que la acumulación objetiva de oficio regulada por el artículo 43° del mencionado cuerpo legal, la norma materia de análisis tiene el mismo fundamento que el artículo 123° del Código Procesal Civil. Es decir, persigue que quien tenga un interés directo en el proceso participe del mismo y pueda hacer uso del derecho de defensa, de tal suerte que le resulte oponible el resultado final del proceso.

Un ejemplo de esto está dado por la participación de la SUNAT, en calidad de “litisconsorte facultativo”, en los procesos de Amparo incoados contra la Ley de Creación de la Regalía Minera, en razón que de acuerdo con el artículo 7° de dicha ley estaba autorizada para ejercer todas las funciones asociadas con el pago de la regalía minera.

Consideramos, al igual que en el caso de la acumulación de procesos prevista por el artículo 50° del Código Procesal Constitucional, que contra la resolución que rechaza un apersonamiento solicitando tener la condición de litisconsorte facultativo, sólo cabría el recurso de nulidad (que no tiene la naturaleza de medio impugnatorio). Aunque este tema admite controversia.

Finalmente, creemos que las solicitudes de intervenciones litisconsorciales facultativas sólo deberían ser rechazadas por los Jueces en los supuestos en los cuales sea manifiesto que las mismas carezcan de todo fundamento.

3.20. El contenido de la sentencia fundada.

El artículo 55° del Código Procesal Constitucional, establece que la sentencia que declara fundada la demanda de amparo contendrá alguno o algunos de los pronunciamientos siguientes:

1) Identificación del derecho constitucional vulnerado o amenazado (lo cual resulta obvio, habida cuenta que el proceso de Amparo opera por la amenaza o violación de derechos constitucionales, por ello, algunas veces, el Tribunal Constitucional ha declarado improcedentes demandas en materia constitucional tributaria por considerar que los derechos que se invocan se encontraban regulados en la ley y no en la Constitución Política del Estado).

2) Declaración de nulidad de decisión, acto o resolución que hayan impedido el pleno ejercicio de los derechos constitucionales protegidos con determinación, en su caso, de la extensión de sus efectos (norma congruente con la finalidad Amparo que persigue extinguir los hechos que afecten el derecho constitucional).

3) Restitución o restablecimiento del agraviado en el pleno goce de sus derechos constitucionales ordenando que las cosas vuelvan al estado en que se encontraban antes de la violación (norma que guarda relación directa con el objeto del Amparo que es restituir, en lo posible, los derechos vulnerados hasta antes que se produjera su afectación).

4) Orden y definición precisa de la conducta a cumplir con el fin de hacer efectiva la sentencia (esto es particularmente importante, ya que dependerá de los hechos que se ordene al agresor realizar la plena consecución del fin que se persigue a través del proceso de Amparo).

En la parte final del artículo 55° bajo comentario se establece una norma flexible que permite al Juez, para cumplir el objetivo del Amparo establecer “... *los demás efectos de la sentencia para el caso concreto ...*”.

3.21. Las costas y los costos.

El primer párrafo del artículo 56° del Código Procesal Constitucional establece que “*Si la sentencia declara fundada la demanda, se interpondrán las costas y costos que el Juez establezca a la autoridad, funcionario o persona demandada. Si el amparo fuere desestimado por el Juez, éste podrá condenar al demandante al pago de costas y costos cuando estime que incurrió en manifiesta temeridad.*”

De acuerdo con el artículo 409° del Código Procesal Civil, las costas están constituidas por las tasas judiciales, los honorarios de los órganos de auxilio judicial y los demás gastos judiciales realizados durante el proceso; a diferencia de los costos que, según el artículo 410° del referido cuerpo legal, comprenden al honorario del abogado de la parte vencedora, más un cinco por ciento destinado al Colegio de Abogados del Distrito Judicial respectivo para su Fondo Mutuo y para cubrir los honorarios de los Abogados en los casos de auxilio judicial.

Cabe anotar que la norma discrimina entre la parte demandante y la demandada, habida cuenta que el pago de costas y costos siempre resulta obligatorio para la parte demandada vencida en proceso y sólo opera para la parte actora cuando el magistrado estima que media manifiesta temeridad.

Entendemos que, en contrapartida, el segundo párrafo del artículo 56° dispone que el gran demandado en los procesos de Amparo, el Estado Peruano, “... *sólo puede ser condenado al pago de costos*”.

Es pertinente destacar que la experiencia procesal indica que son pocas las ocasiones en las cuales los jueces constitucionales estiman que los demandantes incurren en “*manifiesta temeridad*”; situación que en cierta forma ha contribuido a prácticamente no haber freno a la vorágine de procesos constitucionales que inundan nuestra justicia constitucional.

En tal sentido, acaso el mejor ejemplo de los despropósitos en que incurren quienes recurren a los procesos constitucionales está dado por el proceso de Habeas Corpus seguido por don Pedro Ignacio Paz de Noboa Nidal contra el doctor Camilo Santillán Vergara, Presidente de la Sala Descentralizada Mixta de la Corte Superior de Justicia de Tumbes (STC N° 02620-2003-HC/TC), alegando que dicha autoridad venía amenazándolo con detenerlo por expresar libremente sus ideas, por el sólo hecho que “ ... colocó una rata dentro de una jaula metálica a la que le puso por nombre “Rata Presidente”, adhiriendo a dicha jaula un cartel en el que decía “Jaula para encerrar a la rata Presidente de la Mafía en Tumbes y a sus Mag. y Fisc. Cómplices que siguen despachando en provincias ...”.

Por el motivo antes mencionado, Pedro Ignacio Paz de Noboa Nidal solicitó que se dispongan medidas que aseguren su libertad e integridad, así como “la vida e integridad” de su mascota, poniéndola “[...] bajo el cuidado de un veterinario [...] hasta que se defina su situación jurídica”.

En este caso el Tribunal Constitucional declaró infundada la demanda y ordenó la remisión de copias de la presente sentencia a la Presidencia de la Corte Superior de Justicia de Tumbes, al Ministerio Público y al Colegio de Abogados de la misma localidad, a fin de que procedan conforme a sus atribuciones, sobre la base del siguiente razonamiento:

“2. Merituados los argumentos de las partes, así como las instrumentales obrantes en el expediente, este Colegiado considera que el petitorio formulado representa un absoluto despropósito jurídico y una falta de respeto a la majestad de quienes administran justicia. Y si se ha redactado la presente sentencia consignando algunas de las frases utilizadas por el recurrente, muchas de las cuales merecerían testarse por su carácter grotesco e irreverente, ello obedece únicamente a la necesidad de ejemplificar con objetividad el grado de tolerancia que asume la justicia constitucional, lo que, sin embargo, no debe confundirse con lenidad ni libertinaje, como parece creerlo el recurrente, quien con sus actos, por lo demás acreditados plenamente en los autos, y del propio tenor de sus escritos, evidentemente no

viene haciendo uso de ningún derecho constitucional, sino simplemente ofendiendo la dignidad de las personas. Una cosa es expresar libremente las ideas y otra, totalmente distinta, instrumentalizar la práctica de las mismas para ofender ex profeso la honra, como ha ocurrido en el presente caso.

3. Por consiguiente, y al margen de que la presente demanda resulte totalmente infundada, por no existir ninguna razón objetiva que acredite la amenaza sobre los derechos del recurrente, este Colegiado, habida cuenta de la condición de abogado del accionante y de la evidente temeridad procesal con la que ha obrado, considera pertinente al caso de autos la aplicación de los artículos 111° y 112° del Código Procesal Civil, aplicables supletoriamente, de conformidad con el artículo 63° de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N.° 26435”.

Finalmente, el tercer párrafo de la norma bajo comentario hace una remisión para que *“En aquello que no esté expresamente establecido en la presente Ley, los costos se regulan por los artículos 410° al 419° del Código Procesal Civil”.*

3.22. La apelación.

El artículo 57° del Código Procesal Constitucional establece: *“La sentencia puede ser apelada dentro del tercer día siguiente a su notificación. El expediente será elevado dentro de los tres días siguientes a la notificación de la concesión del recurso”*.

Como es evidente, el plazo que requiere la actuación de los justiciables (tres días hábiles) siempre corre de manera inexorable. No obstante, el plazo previsto para la actuación judicial (los tres días siguientes a la notificación de la concesión del recurso) es letra muerta en razón de la excesiva carga procesal de las dependencias judiciales.

3.23. El trámite de la apelación.

El artículo 58° del Código Procesal Constitucional dispone: *“El superior concederá tres días al apelante para que exprese agravios. Recibida la expresión de agravios o en su rebeldía, concederá traslado por tres días, fijando día y hora para la vista de la causa, en la misma resolución. Dentro de los tres días siguientes de recibida la notificación, las partes podrán solicitar que sus abogados informen oralmente a la vista de la causa. El superior expedirá sentencia dentro del plazo de cinco días posteriores a la vista de la causa, bajo responsabilidad”*.

A la luz de la norma en cita, se puede establecer que la apelación, una vez elevado el expediente a Sala Superior, observará el siguiente trámite:

- i) Se concederá tres días hábiles al apelante para que exprese agravios.
- ii) Con la expresión de agravios o en su rebeldía, se correrá traslado a la otra parte por tres días hábiles; fijándose en la misma resolución día y hora para la vista de la causa.

iii) Las partes, dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación de la resolución que establece la fecha para la vista de la causa, podrán pedir el uso de la palabra para que los letrados que los patrocinan presenten informe oral.

iv) La Sala Superior, en teoría, deberá expedir sentencia dentro de los cinco días hábiles posteriores a la fecha de la vista de la causa.

3.24. Ejecución de las sentencias.

El artículo 59° del Código Procesal Constitucional establece:

“Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 22° del presente Código, la sentencia firme que declara fundada la demanda debe ser cumplida dentro de los dos días siguientes de notificada. Tratándose de omisiones, este plazo puede ser duplicado.

Si el obligado no cumpliera dentro del plazo establecido, el Juez se dirigirá al superior del responsable y lo requerirá para que lo haga cumplir y disponga la apertura del procedimiento administrativo contra quien incumplió, cuando corresponda y dentro del mismo plazo. Transcurridos dos días, el Juez ordenará se abra procedimiento administrativo contra el superior conforme al mandato, cuando corresponda, y adoptará directamente todas las medidas para el cabal cumplimiento del mismo. El Juez podrá sancionar por desobediencia al responsable y al superior hasta que cumplan su mandato, conforme a lo previsto por el artículo 22° de este Código, sin perjuicio de la responsabilidad penal del funcionario.

En todo caso, el Juez establecerá los demás efectos del fallo para el caso concreto, y mantendrá su competencia hasta que esté completamente restablecido el derecho.

Cuando el obligado a cumplir la sentencia sea un funcionario público el Juez puede expedir una sentencia ampliatoria que

sustituya la omisión del funcionario y regule la situación injusta conforme al decisorio de la sentencia. Para efectos de una eventual impugnación, ambas sentencias se examinarán unitariamente.

Cuando la sentencia firme contenga una prestación monetaria, el obligado que se encuentre en imposibilidad material de cumplir deberá manifestarlo al Juez quien puede concederle un plazo no mayor a cuatro meses, vencido el cual, serán de aplicación las medidas coercitivas señaladas en el presente artículo”.

El último párrafo de este artículo merece particular comentario, en razón que cuando las sentencias de Amparo ordenan la devolución de sumas de dinero indebidamente abonadas por el contribuyente, en muchos casos será materialmente imposible que se pueda proceder a la devolución del pago indebido, tal como ocurre en el supuesto de los impuestos establecidos por el Decreto Ley N° 25980 y el Decreto Legislativo N° 796.

En este orden de ideas, debe considerarse que las devoluciones de los impuestos precitados se regulan por el Decreto Supremo N° 104-2004-EF, norma que establece plazos más latos para que opere la devolución que el previsto en el último párrafo del artículo 59°.

3.25. El procedimiento para represión de actos homogéneos.

El artículo 60° del Código Procesal Constitucional establece:

“Si sobreviniera un acto sustancialmente homogéneo al declarado lesivo en un proceso de amparo, podrá ser denunciado por la parte interesada ante el juez de ejecución.

Efectuado el reclamo, el Juez resolverá éste con previo traslado a la otra parte por el plazo de tres días. La resolución es apelable sin efecto suspensivo.

La decisión que declara la homogeneidad amplía el ámbito de protección del amparo, incorporando y ordenando la represión del acto represivo sobreviniente”.

Este artículo es particularmente peligroso en materia constitucional tributaria, ya que debido al cuestionable diseño de nuestros procesos constitucionales, será suficiente una sentencia de Sala Superior que favorezca indebidamente al demandante para que lo decidido (por más absurdo que pueda ser) quede protegido por la majestad de la cosa juzgada. Entonces, una vez que el contribuyente haya obtenido una sentencia que, indebidamente, declara inaplicable para su caso concreto un valor girado por un impuesto que es perfectamente constitucional, bastará esta sentencia para que el beneficiado, en la práctica y vía represión de los actos homogéneos, deje de honrar dicho impuesto.

Tal vez, esto se pueda apreciar mejor si consideramos que en el caso del derogado Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) todas las acciones de amparo que se incoaron durante el gobierno del ex – Presidente Alberto Fujimori contra los actos de aplicación de dicho impuesto fueron declaradas fundadas por la Ex – Sala de Derecho Público sobre la base de lo que puede entenderse como un absurdo jurídico (negar la naturaleza patrimonial del IEAN y asimilarlo al impuesto a la renta para declararlo contrario a la Constitución).

Como quiera que en la Ley N° 23506 – Ley de Hábeas Corpus y Amparo no existía una norma similar a la que comentamos, los contribuyentes debían interponer un proceso de Amparo cada vez que la SUNAT emitía un valor por concepto de IEAN, lo que ocasionó que una vez reinstaurada la democracia, disuelta la Ex – Sala de Derecho Público y repartidos los procesos de amparo pendientes de sentencia entre las seis Salas de la Corte Superior de Justicia de Lima, uno de los escasísimos procesos de amparo todavía en trámite pasara al conocimiento de la Quinta Sala Civil que, con rigor técnico y precisión, declaró que la demanda resultaba infundada,

en la medida que el IEAN tenía la naturaleza de “*impuesto al patrimonio*” y no de “*impuesto a la renta*”, desestimando –de esta manera– las argumentaciones de la parte actora que no guardaban relación con la materia controvertida (para cuestionar al IEAN se lo asimilaba al extinto Impuesto Mínimo a la Renta).

Como quiera que el demandante no quedó conforme con la sentencia expedida por la Quinta Sala Civil, interpuso Recurso Extraordinario ante el Tribunal Constitucional, órgano colegiado que, finalmente y luego de un amplio debate, se pronunció por la constitucionalidad del IEAN en la sentencia recaída en el Expediente N° 02727-2002-AA/TC.

¿Qué hubiera pasado si en la derogada Ley N° 23506 – Ley de Hábeas Corpus y Amparo, hubiera existido una norma similar a la que comentamos? Lo más seguro es que el Tribunal Constitucional nunca se hubiera encontrado **en la posibilidad** de emitir pronunciamiento respecto de la constitucionalidad del IEAN.

En consecuencia, siendo que el efecto de artículo 60° resulta pernicioso en los casos en los cuales la sentencia en la cual se inserta resulta contraria a la Constitución (inaplica una ley o un acto que es conforme con la Carta Magna), dicha norma debería tener como correlato que se permita que todos los procesos de amparo puedan finalizar en el Tribunal Constitucional, lo cual ahora guarda coherencia con la naturaleza residual del amparo (**esto** requiere reforma constitucional o una interpretación con carácter vinculante por parte del Tribunal Constitucional, tal cual ha ocurrido en el caso del control difuso).

4. El Proceso Constitucional de Hábeas Data.

El Proceso Constitucional de Hábeas Data ha tenido un uso muy escaso por parte de los administrados o terceros en materia constitucional tributaria. Básicamente los supuestos en los cuales se ha presentado no están orientados a obtener información o la rectificación de datos que obren en poder de la Administración. Más bien se trata de procesos dirigidos a entorpecer o frustrar procesos de fiscalización requiriendo la información proporcionada por terceros y que está legítimamente protegida por el paraguas de la reserva tributaria.

4.1. Los derechos protegidos.

El artículo 61º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 61º.- Derechos protegidos

El hábeas data procede en defensa de los derechos constitucionales reconocidos por los incisos 5) y 6) del artículo 2º de la Constitución. En consecuencia, toda persona puede acudir a dicho proceso para:

1) Acceder a información que obre en poder de cualquier entidad pública, ya se trate de la que generen, produzcan, procesen o posean, incluida la que obra en expedientes terminados o en trámite, estudios, dictámenes, opiniones, datos estadísticos, informes técnicos y cualquier otro documento que la administración pública tenga en su poder, cualquiera que sea la forma de expresión, ya sea gráfica, sonora, visual, electromagnética o que obre en cualquier otro tipo de soporte material.

2) Conocer, actualizar, incluir y suprimir o rectificar la información o datos referidos a su persona que se encuentren almacenados o registrados en forma manual, mecánica o informática, en archivos, bancos de datos o registros de entidades públicas o de instituciones privadas que brinden servicio o acceso a terceros. Asimismo, a hacer suprimir o impedir que se suministren datos o informaciones de carácter sensible o privado que afecten derechos constitucionales”.

A través del Proceso Constitucional de Hábeas Data se protege de modo específico dos derechos fundamentales: a) el derecho de acceso a la información pública (numeral 5 del artículo 2º de la Constitución) y b) el derecho a la autodeterminación informativa (numeral 6 del artículo 2º de la Constitución).

En cuanto al derecho de acceso a la información pública, cabe indicar que el mismo ha sido definido, en principio, en la STC N° 1797-2002-HD/TC, como una modalidad o concreción del derecho de petición:

“En la medida en que el derecho de acceso a la información pública garantiza que cualquier persona, sin expresión de causa, pueda solicitar la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido, éste termina constituyéndose en una modalidad o concreción del derecho de petición. Como sostuvo este Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Exp. N°. 1071-1998-HD/TC, “del hecho de que su reconocimiento constitucional (del derecho de acceso a la información pública) se haya precisado independientemente del genérico derecho de petición, hay que comprender que la Constitución le ha querido brindar un tratamiento particularizado y también un medio de tutela distinto, como en efecto se ha previsto al incorporar como uno de los derechos protegidos mediante el hábeas data”.

Es importante destacar que el Tribunal Constitucional, en la acotada STC, ha incidido en la circunstancia que el derecho de acceso a la información pública presenta una doble dimensión: individual y colectiva.

Respecto de la dimensión individual de este derecho, el Supremo Intérprete de la Constitución ha señalado que:

“El derecho de acceso a la información pública evidentemente se encuentra estrechamente vinculado a uno de los contenidos protegidos por la libertad de información. Y al igual de lo que sucede con esta última, debe indicarse que el derecho de acceso a la información pública tiene una doble dimensión. Por un lado, se trata de un derecho individual, en el sentido de que garantiza que nadie sea arbitrariamente impedido de acceder a la información que guarden, mantengan o elaboren las diversas instancias y organismos que pertenezcan al Estado, sin más limitaciones que aquellas que se han previsto como constitucionalmente legítimas. A través de este derecho se posibilita que los individuos, aisladamente considerados, puedan trazar, de manera libre, su proyecto de vida, pero también el pleno ejercicio y disfrute de otros derechos fundamentales. Desde esta perspectiva, en

su dimensión individual, el derecho de acceso a la información se presenta como un presupuesto o medio para el ejercicio de otras libertades fundamentales, como puede ser la libertad de investigación, de opinión o de expresión, por mencionar alguna”.

Y, en relación a su dimensión colectiva:

“En segundo lugar, el derecho de acceso a la información tiene una dimensión colectiva, ya que garantiza el derecho de *todas* las personas de recibir la información necesaria y oportuna, a fin de que pueda formarse una opinión pública, libre e informada, presupuesto de una sociedad auténticamente democrática.

Desde este punto de vista, la información sobre la manera como se maneja la *res* pública termina convirtiéndose en un auténtico bien público o colectivo, que ha de estar al alcance de cualquier individuo, no sólo con el fin de posibilitar la plena eficacia de los principios de publicidad y transparencia de la Administración pública, en los que se funda el régimen republicano, sino también como un medio de control institucional sobre los representantes de la sociedad; y también, desde luego, para instar el control sobre aquellos particulares que se encuentran en la capacidad de poder inducir o determinar las conductas de otros particulares o, lo que es más grave en una sociedad como la que nos toca vivir, su misma subordinación”.

Igualmente, el Tribunal Constitucional, respecto del derecho a la autodeterminación informativa ha señalado en la STC N° 1797-2002-HD/TC:

“... tiene por objeto proteger la intimidad, personal o familiar, la imagen y la identidad frente al peligro que representa el uso y la eventual manipulación de los datos a través de los ordenadores electrónicos ... garantiza la facultad de todo individuo de poder preservarla controlando el registro, uso y revelación de los datos que les conciernen”.

Asimismo, en la STC N° 1797-2002-HD/TC, el Tribunal Constitucional ha dejado establecido que la protección del derecho a la autodeterminación informativa a través del hábeas data tiene el siguiente alcance:

1. La capacidad de exigir jurisdiccionalmente la posibilidad de acceder a los registros de información, computarizados o no, cualquiera que sea su naturaleza, en los que se encuentren almacenados los datos de una persona; pudiendo tener dicho acceso por finalidad que se permita conocer qué es lo que se encuentra registrado, para qué y para quién se realizó el registro de información, así como la identidad de la (s) persona (s) que recabaron tal información.
2. La posibilidad de agregar datos al registro que se tenga, ya sea porque existe la necesidad que se actualicen los datos registrados o; porque se quiere que se incluyan aquéllos no registrados, pero que resultan necesarios para que se tenga una cabal referencia sobre la imagen e identidad de la persona afectada.
3. La facultad para que un individuo pueda rectificar la información, personal o familiar, que se haya registrado; impedir que la misma se difunda para fines distintos de aquéllos que justificaron su registro o, incluso, la potestad para cancelar aquellos que razonablemente no debieron encontrarse almacenados.

Idénticos criterios a los expuestos en la STC N° 1797-2002-HD/TC, se pueden encontrar en la STC N° 2579-2003-HD/TC.

4.2. El requisito especial de la demanda.

El artículo 62° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 62°.- Requisito especial de la demanda

Para la procedencia del hábeas data se requerirá que el demandante previamente haya reclamado, por documento de fecha cierta, el respeto de los derechos a que se refiere el artículo anterior, y que el demandado se haya ratificado en su incumplimiento o no haya contestado dentro de los diez días útiles siguientes a la presentación de la solicitud tratándose del derecho reconocido por el artículo 2º inciso 5) de la Constitución, o dentro de los dos días si se trata del derecho reconocido por el artículo 2º inciso 6) de la Constitución. Excepcionalmente se podrá prescindir de este requisito cuando su exigencia genere el inminente peligro de sufrir un daño irreparable, el que deberá ser acreditado por el demandante. Aparte de dicho requisito, no será necesario agotar la vía administrativa que pudiera existir”.

En materia constitucional tributaria conviene hacer las siguientes (02) precisiones:

1. Es necesario que el administrado, previamente, haya reclamado a la Administración, por documento de fecha cierta (carta notarial), respecto de los derechos previstos en los numerales 5 y 6 del artículo 2º de la Constitución. Es importante considerar que en este caso no basta la simple comunicación del fecha cierta cursada por el administrado en la cual no se indique con claridad que se está reclamando de los derechos antes citados.

2. No debe confundirse el término reclamación consignado en el artículo 62º con el “recurso de reclamación”, regulado dentro de los procedimientos contenciosos tributarios por el Código Tributario. La distinción parece obvia, pero no es así para muchos administrados que carecen de asesoría especializada.

Ahora bien, entendemos que el plazo que se otorga para que la Administración se ratifique o de respuesta al documento de fecha cierta cursado por el administrado resulta menor en el caso del derecho previsto en el numeral 6 del artículo 2º de la Constitución, en la medida que la vulneración del denominado derecho a la autodeterminación informativa causa un daño más grave e inmediato y tiene mayores posibilidades (su violación) de convertirse en irreparable, en tanto estamos

frente a la figura de datos consignados en ordenadores. En consecuencia, se trata de establecimiento de un menor plazo debido a la “*naturaleza de las cosas*” que es compatible con nuestro ordenamiento constitucional.

La norma también prevé, como excepción, que no sea necesario cursar el documento de fecha cierta, cuando su exigencia pueda generar el inminente peligro de sufrir un daño irreparable, circunstancia que será de cargo del demandante acreditar.

Consideramos que esta causal de excepción al requisito de procedibilidad del Proceso Constitucional de Hábeas Data se configurará más fácilmente en el supuesto regulado por el numeral 6 del artículo 2º de la Constitución. No obstante, puede también presentarse en el numeral 5 del artículo 2º de la Carta Magna (podría ser el caso de información que, en cumplimiento de leyes sobre la materia, está próxima a ser incinerada).

En el párrafo final del artículo 62º se establece claramente que, para efectos del Proceso Constitucional de Hábeas Data, no será necesario como requisito de procedibilidad el agotamiento previo de la vía administrativa.

4.3. La ejecución anticipada.

El artículo 63º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 63º.- Ejecución Anticipada

De oficio o a pedido de la parte reclamante y en cualquier etapa del procedimiento y antes de dictar sentencia, el Juez está autorizado para requerir al demandado que posee, administra o maneja el archivo, registro o banco de datos, la remisión de la información concerniente al reclamante; así como solicitar informes sobre el soporte técnico de datos, documentación de base relativa a la recolección y cualquier otro aspecto que resulte conducente a la resolución de la causa que estime conveniente. La resolución deberá contener un plazo máximo de tres días útiles para dar cumplimiento al requerimiento expresado por el Juez”.

La ejecución anticipada constituye una suerte de medida cautelar, bastante amplia, a través de la cual el Juez –de oficio o a petición de parte– puede (él) acceder a la información o a los datos concernientes al reclamante que son materia del Proceso Constitucional de Hábeas Corpus, así como solicitar informes sobre cualquier aspecto vinculado a ellos que estime conveniente; sin más requisito que este hecho se configure antes que dicte sentencia, siendo el plazo máximo para dar cumplimiento al requerimiento tres días útiles.

En materia constitucional tributaria, debe considerarse que existe una limitación puntual a la ejecución anticipada que está dada por la reserva tributaria (artículo 85º del Código Tributario), la cual si bien es cierto, en cuanto a la información relativa al reclamante, no resulta contraria a una ejecución anticipada, si lo es en el extremo que protege información de terceros.

La distinción vale, por cuanto existe precedente de un contribuyente sujeto a un proceso de fiscalización que solicitó, vía ejecución anticipada, que se le brinde a él directamente (y no al Juez) toda la información obtenida por la SUNAT durante el proceso de fiscalización. Como es obvio en este caso existen dos limitaciones:

1. Los datos, la información e informes, en vía de ejecución anticipada, se brindan al Juez (no al administrado) para que sentencia tiene una idea más clara de la controversia.
2. Un juicio de razonabilidad y proporcionalidad de la reserva tributaria regulada por el artículo 85º del Código Tributario, arrojan claramente que no puede ser materia de una ejecución anticipada la entrega de información relativa a terceros.

4.4. La acumulación de pretensiones.

El artículo 64º del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 64º.- Acumulación

Tratándose de la protección de datos personales podrán acumularse las pretensiones de acceder y conocer informaciones de una persona, con las de actualizar, rectificar, incluir, suprimir o impedir que se suministren datos o informaciones”.

Esta norma guarda coherencia con el derecho a la autodeterminación informativa que, en esencia, protege la intimidad personal o familiar, la imagen y la identidad; objetivo que no se cumpliría cabalmente si no se pudiera simultáneamente acceder a la información almacenada de una persona y actualizar, rectificar, incluir, suprimir o impedir que se suministren datos en informaciones.

En tal sentido, la prescripción contenida en el artículo 64º, siendo una norma procesal, está destinada a garantizar la protección de la dignidad de la persona humana a través un recurso sumario y eficaz.

4.5. El procedimiento.

El artículo 65º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 65º.- Normas aplicables

El procedimiento de hábeas data será el mismo que el previsto por el presente Código para el proceso de amparo, salvo la exigencia del patrocinio de abogado que será facultativa en este proceso. El Juez podrá adaptar dicho procedimiento a las circunstancias del caso”.

La norma es adecuada en la medida que resulta razonable que en los casos que no revisten la complejidad de un proceso de amparo o de cumplimiento (que muchas veces requieren conocimientos altamente especializados), de un lado, se exonere al administrado del patrocinio por parte de un letrado y, del otro, con buen criterio, se faculte al Juez para adaptar el proceso de amparo a las circunstancias concretas que se presenten dentro del Proceso Constitucional de Hábeas Data.

5. El Proceso Constitucional de Cumplimiento.

Después del amparo, del Proceso Constitucional de Cumplimiento ha sido el que ha tenido un uso más intenso por parte de los contribuyentes o terceros. Sin embargo, al igual que en el caso del hábeas data, la jurisprudencia que se tiene sobre la materia es precaria e insuficiente. Entendemos que esto variará con los fallos que se irán emitiendo sobre esta materia.

5.1. Objeto.

El artículo 66º del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 66º.- Objeto

Es objeto del proceso de cumplimiento ordenar que el funcionario o autoridad pública renuente:

- 1) Dé cumplimiento a una norma legal o ejecute un acto administrativo firme; o*
- 2) Se pronuncie expresamente cuando las normas legales le ordenan emitir una resolución administrativa o dictar un reglamento”.*

El tema de objeto de Proceso Constitucional de Cumplimiento ha sido delimitado por el Tribunal Constitucional en la STC N° 0168-2005-PC/TC, en la cual ha establecido los requisitos mínimos que deben tener tanto la norma legal como el acto administrativo y la orden de emisión de una resolución para que puedan ser exigibles a través de este proceso.

Así, en primer término, ha establecido que constituyen cinco (05) requisitos comunes a observarse para la procedencia de un Proceso Constitucional de Cumplimiento respecto de una norma legal, un acto administrativo o una orden de emisión de una resolución:

- 1) Ser un mandato vigente.
- 2) Ser un mandato cierto y claro, es decir, debe inferirse indubitablemente de la norma legal o el acto administrativo.
- 3) No estar sujeto a controversia ni a interpretaciones dispares.
- 4) Ser ineludible y de obligatorio cumplimiento.

- 5) Ser incondicional, matizándose que podrá tratarse de un mandato condicional, siempre y cuando su satisfacción no sea compleja y no requiera de actuación probatoria.

Merece comentarse que, en el caso específico de materia constitucional tributaria, estos criterios han sido reiterados por el Supremo Intérprete de la Constitución en la STC N° 10138-2005-PC/TC, mediante la cual se declaró fundado un Proceso Constitucional de Cumplimiento incoado por la Comunidad Campesina de Llocllapampa contra la SUNAT.

Además, para el supuesto de los actos administrativos se han establecidos dos (02) requisitos adicionales, consistentes en que en tales actos deberá:

- 1) Reconocerse un derecho incuestionable del reclamante
- 2) Permitir individualizar al beneficiario.

En buena cuenta, el establecimiento de estos requisitos mínimos para la procedibilidad del Proceso Constitucional de Cumplimiento resulta positivo en la medida que permite que sólo se diluciden en este tipo de procesos lo que, en estricto, constituye materia de los mismos; excluyéndose, por ejemplo, los casos en los cuales es necesario analizar el contenido de normas generales que no cumplen los acotados requisitos mínimos, de normas superpuestas que remiten a otras, etc.

5.2. Legitimación activa y representación.

El artículo 67° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 67°.- Legitimación y representación

Cualquier persona podrá iniciar el proceso de cumplimiento frente a normas con rango de ley y reglamentos. Si el proceso tiene por objeto hacer efectivo el cumplimiento de un acto administrativo, sólo podrá ser interpuesto por la persona a cuyo favor se expidió el acto o quien invoque interés para el cumplimiento del deber omitido.

Tratándose de la defensa de derechos con intereses difusos o colectivos, la legitimación corresponderá a cualquier persona. Asimismo, la Defensoría del Pueblo puede iniciar procesos de cumplimiento”.

La norma hace una distinción: si se trata de dirigir el Proceso Constitucional de Cumplimiento contra leyes o reglamentos, cualquier persona tiene legitimidad para obrar como demandante. Distinto es el caso, si el proceso se dirige para hacer efectivo el cumplimiento de un acto administrativo o si se está frente a un deber omitido, supuestos en los cuales sólo se reconoce que tiene legitimidad para obrar como demandante a la persona a cuyo favor se expidió el acto o invoque interés para el cumplimiento del deber omitido.

La distinción se explica por sí misma: las leyes y los reglamentos afectan a todos por igual, dado que, por mandato constitucional, no pueden expedirse leyes en razón de las personas, sino por la naturaleza de las cosas. En este escenario tiene lógica que cualquier persona se encuentre facultada para solicitar el cumplimiento de las leyes y reglamentos.

En cambio, los actos administrativos o la omisión de un deber, afectan en forma directa el haz de derechos individuales de una persona o un grupo de personas, razón por la cual resulta consistente que sólo el afectado (o los afectados) puedan impugnar el acto administrativo o pedir el cumplimiento del deber omitido.

En el caso de los intereses difusos, habría que mencionar que la legitimación para obrar de cualquier persona como demandante ha sido reconocida por diversa jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ya que en estos supuestos estamos frente a leyes, reglamentos, actos o deberes omitidos que, potencialmente, afectan a la sociedad en su conjunto.

Finalmente, la Defensoría del Pueblo, sin cortapisa alguna, está facultada para actuar como parte demandante en los Procesos Constitucionales de Cumplimiento. Entendemos que la norma se fundamenta en el hecho que, de conformidad con el artículo 162º de la Constitución, *“Corresponde a la Defensoría del Pueblo defender*

los derechos constitucionales y fundamentales de la persona y de la comunidad y supervisar el cumplimiento de los deberes de la administración estatal y la prestación de los servicios públicos a la ciudadanía “.

5.3. Legitimación pasiva.

El artículo 68º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 68º.- Legitimación pasiva

La demanda de cumplimiento se dirigirá contra la autoridad o funcionario renuente de la administración pública al que corresponda el cumplimiento de una norma legal o la ejecución de un acto administrativo.

Si el demandado no es la autoridad obligada, aquél deberá informarlo al juez indicando la autoridad a quien corresponde su cumplimiento. En caso de duda, el proceso continuará con las autoridades respecto de las cuales se interpuso la demanda. En todo caso, el juez deberá emplazar a la autoridad que conforme al ordenamiento jurídico, tenga competencia para cumplir con el deber omitido”.

El artículo 68º sigue la lógica del proceso civil, en virtud de la cual debe ser emplazada la autoridad que con su actuación u omisión causa el perjuicio que es susceptible de dilucidarse en la vía del Proceso Constitucional de Cumplimiento.

Se prevé que, además, en el supuesto que el emplazado no sea la autoridad obligada, ésta se encuentra en el deber de informar tal circunstancia al Juez, indicando cual es la autoridad a la que compete el cumplimiento.

Además, se prescribe que en el caso que hubiera duda respecto de quien es la autoridad obligada, el Juez deberá continuar el proceso con las autoridades que fueron emplazadas.

Finalmente, se dispone que, en todos los supuestos, el Juez se encuentra obligado a emplazar a la autoridad que, de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico, tenga competencia para cumplir con el deber omitido.

Del texto del artículo 68º surge la siguiente duda: ¿Qué pasa si tomadas todas las previsiones, el proceso culmina con una sentencia estimatoria de la demanda que ordena, por ejemplo, el cumplimiento de acto a la autoridad que fue emplazada, pero que no resulta competente?

Para esta remota hipótesis existen dos posibles respuestas:

1. Que la sentencia es inejecutable porque la autoridad vencida en el proceso no tiene las facultades necesarias para cumplir lo ordenado por el Poder Judicial o, de ser el caso, el Tribunal Constitucional.

2. Que en base al principio de la unidad del Estado, considerando además que, por mandato del artículo 47º de la Constitución, éste sale a juicio a través de Procuradores Públicos y que, en su momento, la autoridad emplazada (que también es parte del Estado) no cumplió con precisar su par que debía ser demandado; corresponde que el Estado –a través de la repartición que correspondiente– cumpla con la sentencia.

Nos inclinamos por la última opción.

5.4. Requisito especial de la demanda.

El artículo 69º del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 69º.- Requisito especial de la demanda

Para la procedencia del proceso de cumplimiento se requerirá que el demandante previamente haya reclamado, por documento de fecha cierta, el cumplimiento del deber legal o administrativo, y que la autoridad se haya ratificado en su incumplimiento o no haya contestado dentro de los diez días útiles siguientes a la presentación

de la solicitud. Aparte de dicho requisito, no será necesario agotar la vía administrativa que pudiera existir”.

Como se aprecia, al igual de lo que ocurre con el Proceso Constitucional de Hábeas Data, para el Proceso de Cumplimiento constituye requisito de procedibilidad que el ciudadano, previamente, haya reclamado por documento de fecha cierta el cumplimiento del deber legal o administrativo y que la autoridad obligada se haya ratificado en su incumplimiento o no haya dado respuesta dentro de un término de diez días útiles contados desde el día siguiente a la recepción de la solicitud.

Para este tipo de proceso constitucional, la norma también prescribe que no es necesario agotar la vía previa (en caso que ésta exista).

5.5. Causales de improcedencia de la demanda.

El artículo 70º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 70º.- Causales de Improcedencia

No procede el proceso de cumplimiento:

- 1) Contra las resoluciones dictadas por el Poder Judicial, Tribunal Constitucional y Jurado Nacional de Elecciones;*
- 2) Contra el Congreso de la República para exigir la aprobación o la insistencia de una ley;*
- 3) Para la protección de derechos que puedan ser garantizados mediante los procesos de amparo, hábeas data y hábeas corpus;*
- 4) Cuando se interpone con la exclusiva finalidad de impugnar la validez de un acto administrativo;*
- 5) Cuando se demanda el ejercicio de potestades expresamente calificadas por la ley como discrecionales por parte de una autoridad o funcionario;*
- 6) En los supuestos en los que proceda interponer el proceso competencial;*
- 7) Cuando no se cumplió con el requisito especial de la demanda previsto por el artículo 69º del presente Código; y,*

8) Si la demanda se interpuso luego de vencido el plazo de sesenta días contados desde la fecha de recepción de la notificación notarial”.

En cuanto al numeral 1 del artículo 70º, cabe indicar que consideramos que sólo podrían tener incidencia en materia constitucional tributaria los supuestos en los cuales estamos frente a resoluciones dictadas por el Poder Judicial y Tribunal Constitucional que pretenden desconocerse a través de un Proceso Constitucional de Cumplimiento; mas no en el caso de resoluciones expedidas por el Jurado Nacional de Elecciones que no guardan relación con tributación.

La causal de improcedencia regulada por el numeral 2 del artículo 70º, podría tener incidencia constitucional tributaria cuando se pretende exigir, a través de un Proceso Constitucional de Cumplimiento, al Congreso de la República la aprobación o la insistencia de una ley de naturaleza tributaria.

La causal de improcedencia prevista por el numeral 3 del artículo 70º alude al hecho que el Proceso Constitucional de Cumplimiento está diseñado, específicamente y restrictivamente, para proceder en los supuestos previstos en el artículo 66º, pero no para proteger derechos constitucionales. Por ello, no podrán someterse al ámbito de este proceso los derechos que son protegidos por el amparo, hábeas data y hábeas corpus.

La causal de improcedencia regulada por el numeral 4 del artículo 70º permite recordar que la finalidad del Proceso Constitucional de Cumplimiento es que el funcionario o autoridad pública renuente: a) Dé cumplimiento a una norma legal o ejecute un acto administrativo firme y b) Se pronuncie expresamente cuando las normas legales le ordenan emitir una resolución administrativa o dictar un reglamento.

Por consiguiente, no es posible recurrir a este proceso constitucional para impugnar la validez de un acto administrativo que tiene su sede natural en el proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial.

La causal de improcedencia regulada en el numeral 5 del artículo 70º guarda coherencia lógica con la naturaleza del Proceso Constitucional de Cumplimiento que, como hemos dicho, requiere para su procedencia, según criterio del Tribunal Constitucional, que el mandato sea *“ineludible y de obligatorio cumplimiento”*; supuesto que no se presenta cuando estamos frente a potestades que son discrecionales.

La causal de improcedencia contemplada en el numeral 6 del artículo 70º se explica en la medida que el Proceso Competencial se produce cuando se trazan zonas de conflicto respecto de las atribuciones asignadas directamente por la Constitución o las leyes orgánicas que delimitan los ámbitos propios de los poderes del Estado, los órganos constitucionales, los gobiernos regionales o municipales; lo que hace que en estos supuestos no exista el elemento de certeza que requiere el Proceso Constitucional de Cumplimiento (que el mandato sea *“ineludible y de obligatorio cumplimiento”*).

La causal de improcedencia regulada por el numeral 7 del artículo 70º se refiere a la necesidad que, con antelación a la presentación del Proceso Constitucional de Cumplimiento, el interesado debe reclamar previamente a través una comunicación de fecha cierta que se cumpla con el deber legal o administrativo.

Finalmente, el numeral 8 del artículo 70º establece como causal de improcedencia, la circunstancia que la demanda no se interponga dentro de un plazo de sesenta (60) días contado desde la fecha en la cual la autoridad recibió la notificación notarial requiriéndole el cumplimiento del deber legal o administrativo.

5.6. El desistimiento de la pretensión.

El artículo 71º del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 71º.- Desistimiento de la pretensión

El desistimiento de la pretensión se admitirá únicamente cuando ésta se refiera a actos administrativos de carácter particular”.

La norma distingue en los supuestos en los cuales existe de por medio un interés público y un interés privado, debido a lo cual sólo permite el desistimiento de la pretensión cuando estamos frente al supuesto de actos administrativos de carácter particular. Lo lógica de la norma es incuestionable: un particular que se encuentra legitimado para exigir el cumplimiento de una norma legal, no podría anular con un “*desistimiento de la pretensión*” la posibilidad que finalmente el juez constitucional se pronuncie por su cumplimiento.

5.7. El contenido de la sentencia fundada.

El artículo 72º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 72º.- Contenido de la Sentencia fundada

La sentencia que declara fundada la demanda se pronunciará preferentemente respecto a:

- 1) La determinación de la obligación incumplida;*
- 2) La orden y la descripción precisa de la conducta a cumplir;*
- 3) El plazo perentorio para el cumplimiento de lo resuelto, que no podrá exceder de diez días;*
- 4) La orden a la autoridad o funcionario competente de iniciar la investigación del caso para efecto de determinar responsabilidades penales o disciplinarias, cuando la conducta del demandado así lo exija”.*

La norma hace referencia a los requisitos mínimos que deben estar presentes en una sentencia que declara fundada la demanda. Sin embargo, siendo que estamos frente a un proceso “*constitucionalizado*” que cautela las libertades, el legislador, al recurrir al término “*preferentemente*”, abre una ventana que el juez constitucional debe emplear prudentemente, de ser el caso, para satisfacer cabalmente las pretensiones de la parte actora.

5.8. La ejecución de la sentencia.

El artículo 73º del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 73º.- Ejecución de la Sentencia

La sentencia firme que ordena el cumplimiento del deber omitido, será cumplida de conformidad con lo previsto por el artículo 22º del presente Código”.

No hacemos mayor comentario sobre este tema, en tanto el artículo 22º ha sido materia de análisis previo.

5.9. El procedimiento aplicable.

El artículo 74º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 74º.- Normas aplicables

El procedimiento aplicable a este proceso será el mismo que el previsto por el presente Código para el proceso de amparo, en lo que sea aplicable. El Juez podrá adaptar dicho procedimiento a las circunstancias del caso”.

La norma, en cuanto al procedimiento y tal como ocurre con el Hábeas Data, remite al procedimiento establecido para el amparo; cuidando de señalar que el juez constitucional, recurriendo al buen criterio, debe adaptar dicho procedimiento a las necesidades específicas de cada caso.

6. El Proceso Constitucional de Hábeas Corpus.

Las posibilidades que las actuaciones de los funcionarios de la Administración Tributaria puedan generar la interposición de un hábeas corpus son remotas y, más remotas todavía las posibilidades que una demanda de este tipo genere una sentencia estimatoria del Poder Judicial o del Tribunal Constitucional. Así, lo indican las estadísticas que existen sobre procesos constitucionales vinculados a tributación

6.1. Derechos protegidos.

El artículo 25º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 25º.- Derechos Protegidos

Procede el Hábeas Corpus ante la acción u omisión que amenace o vulnere los siguientes derechos que, enunciativamente, conforman la libertad individual:

- 1) La integridad personal, y el derecho a no ser sometido a tortura o tratos inhumanos o humillantes, ni violentado para obtener declaraciones.*
- 2) El derecho a no ser obligado a prestar juramento ni compelido a declarar o reconocer culpabilidad contra sí mismo, contra su cónyuge, o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.*
- 3) El derecho a no ser exiliado o desterrado o confinado sino por sentencia firme.*
- 4) El derecho a no ser expatriado ni separado del lugar de residencia sino por mandato judicial o por aplicación de la Ley de Extranjería.*
- 5) El derecho del extranjero, a quien se ha concedido asilo político, de no ser expulsado al país cuyo gobierno lo persigue, o en ningún caso si peligrase su libertad o seguridad por el hecho de ser expulsado.*
- 6) El derecho de los nacionales o de los extranjeros residentes a ingresar, transitar o salir del territorio nacional, salvo mandato judicial o aplicación de la Ley de Extranjería o de Sanidad.*
- 7) El derecho a no ser detenido sino por mandato escrito y motivado del Juez, o por las autoridades policiales en caso de flagrante delito; o si ha sido detenido, a ser puesto dentro de las 24 horas o en el término de la distancia, a disposición del juzgado que corresponda, de acuerdo con el acápite "f" del inciso 24) del artículo 2º de la Constitución sin perjuicio de las excepciones que en él se consignan.*
- 8) El derecho a decidir voluntariamente prestar el servicio militar, conforme a la ley de la materia.*
- 9) El derecho a no ser detenido por deudas,*

10) *El derecho a no ser privado del documento nacional de identidad, así como de obtener el pasaporte o su renovación dentro o fuera de la República.*

11) *El derecho a no ser incomunicado sino en los casos establecidos por el literal "g" del inciso 24) del artículo 2º de la Constitución.*

12) *El derecho a ser asistido por un abogado defensor libremente elegido desde que se es citado o detenido por la autoridad policial u otra, sin excepción.*

13) *El derecho a retirar la vigilancia del domicilio y a suspender el seguimiento policial, cuando resulten arbitrarios o injustificados.*

14) *El derecho a la excarcelación de un procesado o condenado, cuya libertad haya sido declarada por el juez.*

15) *El derecho a que se observe el trámite correspondiente cuando se trate del procedimiento o detención de las personas, a que se refiere el artículo 99º de la Constitución.*

16) *El derecho a no ser objeto de una desaparición forzada.*

17) *El derecho del detenido o recluso a no ser objeto de un tratamiento carente de razonabilidad y proporcionalidad, respecto de la forma y condiciones en que cumple el mandato de detención o la pena.*

También procede el hábeas corpus en defensa de los derechos constitucionales conexos con la libertad individual, especialmente cuando se trata del debido proceso y la inviolabilidad del domicilio”.

De los derechos enumerados precedentemente, consideramos que, teóricamente, en materia constitucional tributaria, sólo podría generar la interposición de hábeas corpus, la amenaza o violación de los regulados por los numerales 2, 6, 10, 11, 12 y 13 del artículo 25º:

1. El derecho a no ser obligado a prestar juramento ni compelido a declarar o reconocer culpabilidad contra sí mismo, contra su cónyuge, o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; en la medida que, por ejemplo, el Código Tributario contempla la posibilidad de tomar manifestaciones (declaraciones) a los contribuyentes o terceros sobre hechos que tengan incidencia en tributación.

2. El derecho de los nacionales o de los extranjeros residentes a ingresar, transitar o salir del territorio nacional, salvo mandato judicial o aplicación de la Ley de Extranjería o de Sanidad; en tanto existe la posibilidad que, por ejemplo, contrabandistas invoquen este derecho para obstaculizar las labores de represión del contrabando por parte de funcionarios de las aduanas.

3. El derecho a no ser privado del documento nacional de identidad, así como de obtener el pasaporte o su renovación dentro o fuera de la República; supuesto extremo que podría configurarse sólo en el caso que el funcionario de la Administración Tributaria, sin tener facultades para ello, retenga el DNI de un ciudadano.

4. El derecho a no ser incomunicado sino en los casos establecidos por el literal "g" del inciso 24) del artículo 2º de la Constitución; hipótesis que aparece como bizarra dentro de la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria, pero que, al menos teóricamente, es posible.

5. El derecho a ser asistido por un abogado defensor libremente elegido desde que se es citado o detenido por la autoridad policial u otra, sin excepción; hipótesis que podría presentarse, por ejemplo, en el caso que se prive al administrado de asesoría legal durante una manifestación administrativa.

6. El derecho a retirar la vigilancia del domicilio y a suspender el seguimiento policial, cuando resulten arbitrarios o injustificados; supuesto que –por analogía al caso policial– podría acontecer si se llega a demostrar que, de manera arbitraria e injustificada, funcionarios de la Administración Tributaria realizan labores de vigilancia o seguimiento sobre un contribuyente o tercero. Debe precisarse que la Administración Tributaria no realiza labores de vigilancia y seguimiento, pero que si se llega a demostrar que esto ocurre, el Juez constitucional (siguiendo el espíritu de la norma) deberá analizar si estas labores son arbitrarias e injustificadas.

El autor del presente trabajo considera que, por ejemplo, si estamos frente a la figura de un contribuyente sujeto a fiscalización que evita ser notificado o fiscalizado,

difícilmente podría entenderse que un seguimiento o vigilancia en este contexto podría considerarse como violatorio del derecho previsto en el numeral 13 del artículo 25°.

6.2. Legitimación para obrar.

El artículo 26° del Código Procesal Constitucional señala:

“Artículo 26°.- Legitimación

La demanda puede ser interpuesta por la persona perjudicada o por cualquier otra en su favor, sin necesidad de tener su representación. Tampoco requerirá firma del letrado, tasa o alguna otra formalidad. También puede interponerla la Defensoría del Pueblo”.

Siendo el hábeas corpus un proceso constitucional vinculado a la protección de la libertad individual (valor supremo), se explica la existencia de menores requisitos que los previstos en los otros procesos constitucionales para su interposición.

Por esta razón, la demanda puede ser presentada por la persona perjudicada o por cualquier otro, sin necesidad de tener su representación (norma que cobra vital importancia en el caso de detenidos o desaparecidos). Por ello, tampoco se requiere que la demanda sea autorizada por letrado, ni el pago de tasa alguna o la observancia de cualquier otra formalidad y; se contempla la posibilidad que pueda interponerla la Defensoría del Pueblo.

Se trata pues de proteger el bien más preciado del ser humano que es su libertad, motivo más que suficiente para que el recurso sea viable sin los requisitos que son exigidos normalmente dentro de un proceso judicial.

6.3. Requisitos de la demanda.

El artículo 27° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 27°.- Demanda

La demanda puede presentarse por escrito o verbalmente, en forma directa o por correo, a través de medios electrónicos de comunicación u otro idóneo. Cuando se trata de una demanda verbal, se levanta acta ante el Juez o Secretario, sin otra exigencia que la de suministrar una sucinta relación de los hechos”.

El artículo 27º sigue la misma lógica tuitiva del derecho a la libertad individual que se encuentra en el artículo 26º. Por eso, aparte de la forma escrita, contempla la posibilidad que la demanda también pueda ser presentada verbalmente, en forma directa o por correo, a través de medios electrónicos u otro idóneo. Es decir, hay un justificado deterioro de la forma en defensa de la libertad humana.

6.4. Juez competente.

El artículo 28º del Código Procesal Constitucional prescribe:

“Artículo 28º.- Competencia

La demanda de hábeas corpus se interpone ante cualquier Juez Penal, sin observar turnos”.

Nuevamente el valor supremo constituido por la libertad humana determina que, para el caso del hábeas corpus, cualquier juez penal resulte competente.

Además, siguiendo esta línea protectora de la libertad humana, en el artículo 29º, dispone el auxilio por parte del juez del paz en el supuesto en el cual la afectación de la libertad individual se realice en lugar distinto y lejano o de difícil acceso a lugar en el cual tiene su sede el juez que conoce del hábeas data:

“Artículo 29º.- Competencia del Juez de Paz

Cuando la afectación de la libertad individual se realice en lugar distinto y lejano o de difícil acceso de aquel en que tiene su sede el Juzgado donde se interpuso la demanda este dictará orden perentoria e inmediata para que el Juez de Paz del distrito en el que se encuentra el detenido cumpla en el día, bajo responsabilidad, con hacer las

verificaciones y ordenar las medidas inmediatas para hacer cesar la afectación”.

6.5. Trámite.

El trámite del hábeas corpus no es uniforme, dado su carácter tuitivo de la libertad, presenta algunas variantes, en razón de la forma en que el derecho fundamental se ve afectado.

6.5.1. En el caso de detención arbitraria.

El artículo 30º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 30º.- Trámite en caso de detención arbitraria

Tratándose de cualquiera de las formas de detención arbitraria y de afectación de la integridad personal, el Juez resolverá de inmediato. Para ello podrá constituirse en el lugar de los hechos, y verificada la detención indebida ordenará en el mismo lugar la libertad del agraviado, dejando constancia en el acta correspondiente y sin que sea necesario notificar previamente al responsable de la agresión para que cumpla la resolución judicial”.

Como se aprecia, tratándose de una afectación grave de la libertad como la que se configura a través de la detención arbitraria, el Juez resuelve de inmediato, sin más dilaciones que las que podría tomarle, de ser el caso, constituirse al lugar de los hechos y verificar la detención.

6.5.2. En casos distintos.

El artículo 31º del Código Procesal Constitucional prescribe:

“Artículo 31º.- Trámite en casos distintos

Cuando no se trate de una detención arbitraria ni de una vulneración de la integridad personal, el Juez podrá constituirse en el lugar de los

hechos, o, de ser el caso, citar a quien o quienes ejecutaron la violación, requiriéndoles expliquen la razón que motivó la agresión, y resolverá de plano en el término de un día natural, bajo responsabilidad.

La resolución podrá notificarse al agraviado, así se encontrare privado de su libertad. También puede notificarse indistintamente a la persona que interpuso la demanda así como a su abogado, si lo hubiere”.

Esta norma resulta importante para efectos de la materia constitucional tributaria porque a través de ella se deberían tramitar los hábeas corpus que, en supuestos remotos y bizarros, podrían incoarse contra funcionarios de la Administración Tributaria.

La norma contempla el siguiente trámite:

1. El Juez puede constituirse en el lugar de los hechos, o, de ser el caso, citar a quien o quienes ejecutaron la violación, requiriéndoles expliquen la razón que motivó la agresión.

Este primer paso es facultativo para el Juez, no resulta obligatorio, por lo que bien podría adoptar, de inicio, la siguiente acción.

2. Luego de esto, el Juez debe resolver el caso, de plano, en el término de un día natural, bajo responsabilidad.

3. La resolución puede notificarse al agraviado, así se encontrare privado de su libertad. E, igualmente, también puede notificarse, indistintamente, a la persona que interpuso la demanda así como a su abogado (en el caso que cuente con abogado).

Conviene destacar que este trámite (en teoría) sumarísimo, en la práctica, toma días o meses antes que el Juez emita pronunciamiento.

6.5.3. En el caso de desaparición forzada.

El artículo 32º del Código Procesal Constitucional señala:

“Artículo 32º.- Trámite en caso de desaparición forzada

Sin perjuicio del trámite previsto en los artículos anteriores, cuando se trate de la desaparición forzada de una persona, si la autoridad, funcionario o persona demandada no proporcionan elementos de juicio satisfactorios sobre su paradero o destino, el Juez deberá adoptar todas las medidas necesarias que conduzcan a su hallazgo, pudiendo incluso comisionar a jueces del Distrito Judicial donde se presume que la persona pueda estar detenida para que las practiquen. Asimismo, el Juez dará aviso de la demanda de hábeas corpus al Ministerio Público para que realice las investigaciones correspondientes.

Si la agresión se imputa a algún miembro de la Policía Nacional o de las Fuerzas Armadas, el juez solicitará, además, a la autoridad superior del presunto agresor de la zona en la cual la desaparición ha ocurrido, que informe dentro del plazo de veinticuatro horas si es cierta o no la vulneración de la libertad y proporcione el nombre de la autoridad que la hubiere ordenado o ejecutado”.

La historia nos indica que hasta la fecha no existen antecedentes que se haya demandado a algún funcionario de la Administración Tributaria, vía hábeas corpus, imputándole haber ocasionado en el ejercicio de sus funciones la desaparición forzada de una persona.

En buena cuenta esta norma carece de interés desde el punto de vista constitucional tributario.

6.6. Normas especiales de procedimiento.

El artículo 33º del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 33º.- Normas especiales de procedimiento

Este proceso se somete además a las siguientes reglas:

- 1) *No cabe recusación, salvo por el afectado o quien actúe en su nombre.*
- 3) *No caben excusas de los jueces ni de los secretarios.*
- 4) *Los jueces deberán habilitar día y hora para la realización de las actuaciones procesales.*
- 5) *No interviene el Ministerio Público.*
- 6) *Se pueden presentar documentos cuyo mérito apreciará el juez en cualquier estado del proceso.*
- 7) *El Juez o la Sala designará un defensor de oficio al demandante, si lo pidiera.*
- 8) *Las actuaciones procesales son improrrogables”.*

Una vez más se aprecia que por el carácter garantista de la libertad humana que tiene el hábeas corpus se prescinde de la forma en provecho del fin que persigue este proceso constitucional.

Así, el juez sólo puede ser recusado por la parte demandante, ni el juez ni los secretarios pueden excusarse, los jueces está facultados para habilitar día y hora para realizar las diligencias que estimen convenientes, no interviene el Ministerio Público (para no restarle celeridad al proceso), la etapa probatoria, para el caso de los documentos, siempre está abierta (eso sí para ambas partes), etc.

6.7. Contenido de la sentencia que estima la demanda.

El artículo 34º del Código Procesal Constitucional prescribe:

“Artículo 34º.- Contenido de sentencia fundada

La resolución que declara fundada la demanda de hábeas corpus dispondrá alguna de las siguientes medidas:

- 1) *La puesta en libertad de la persona privada arbitrariamente de este derecho; o*
- 2) *Que continúe la situación de privación de libertad de acuerdo con las disposiciones legales aplicables al caso, pero si el Juez lo considerase necesario, ordenará cambiar las condiciones de la detención, sea en el*

mismo establecimiento o en otro, o bajo la custodia de personas distintas de las que hasta entonces la ejercían; o

3) Que la persona privada de libertad sea puesta inmediatamente a disposición del Juez competente, si la agresión se produjo por haber transcurrido el plazo legalmente establecido para su detención; o

4) Que cese el agravio producido, disponiendo las medidas necesarias para evitar que el acto vuelva a repetirse”.

Reviste interés para la materia constitucional tributaria el literal 4) del artículo 34º que obliga al juez a ordenar que cese el agravio producido, disponiendo las medidas que resulten necesarias para que evitar que el acto lesivo se produzca nuevamente; norma que guarda relación con las hipótesis en las cuales, como hemos dicho, podría presentarse un hábeas corpus en materia constitucional tributaria.

6.8. Apelación y trámite.

Los artículos 35º y 36º del Código Procesal Constitucional regulan los temas de la apelación y trámite de la sentencia que estima una demanda de hábeas corpus.

6.8.1. Apelación.

El artículo 35º del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 35º.- Apelación

Sólo es apelable la resolución que pone fin a la instancia. El plazo para apelar es de dos días”.

Nuevamente, se presenta una norma que se explica dentro de la naturaleza protectora de la libertad humana que tiene el hábeas corpus: sólo se puede apelar la resolución que pone fin a la instancia (las demás son inapelables) y el plazo para apelar es minimalista (dos días).

6.8.2. Trámite.

El artículo 36° del Código Procesal Constitucional señala:

“Artículo 36°.- Trámite de Apelación

Interpuesta la apelación el Juez elevará en el día los autos al Superior, quien resolverá el proceso en el plazo de cinco días bajo responsabilidad. A la vista de la causa los abogados podrán informar”.

Con igual lógica a la del artículo precedente, el artículo 36° dispone que, una vez interpuesta la apelación, el juez debe elevar en el día los autos al superior jerárquico y, que éste, realizada la vista de la causa, debe emitir pronunciamiento en un plazo de cinco días.

7. La jurisdicción internacional.

Finalmente, se tiene que una vez agotada la jurisdicción interna (con la sentencia del Tribunal Constitucional), los afectados tienen abierta la posibilidad de someter su pretensión a la justicia supranacional. Así, el artículo 114° del Código Procesal Constitucional establece que:

“Para los efectos de lo establecido en el artículo 205° de la Constitución, los organismos internacionales a los que puede recurrir cualquier persona que se considere lesionada en los derechos reconocidos por la Constitución, o los tratados sobre derechos humanos ratificados por el Estado peruano, son: el Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos de la Organización de Estados Americanos y aquellos otros que se constituyan en el futuro y que sean aprobados por tratados que obliguen al Perú”.

Si bien es cierto hasta ahora no existe precedente que un proceso constitucional tributario haya sido revisado en instancia supranacional, teóricamente ello es posible. No obstante, aparentemente, ello sería más viable en el caso del hábeas corpus por estar vinculado a la libertad individual, el hábeas datas por estar referido

al derecho al acceso a la información y a la imagen personal. Menos viable aparece que llegue a la justicia supranacional un proceso constitucional de cumplimiento vinculado a tributación y; la hipótesis resulta exótica en materia de amparo, dado que en este último tipo de proceso constitucional, generalmente, se discuten controversias de orden netamente económico.

BIBLIOGRAFÍA

- (1) MESIA RAMÍREZ, CARLOS:** Exégesis del Código Procesal Constitucional.
Lima, Gaceta Jurídica, noviembre de 2004, 654 p.