

# *Incidencia de la nueva Ley N° 27444 de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios\**

**Dr. Jorge Danós Ordoñez**

*Catedrático de la Facultad de Derecho de la Pontificia  
Universidad Católica del Perú*

Tengo a mi cargo analizar en qué aspectos la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General, que ha entrado en vigencia el 11 de octubre del 2001, repercute sobre el régimen de los diferentes procedimientos administrativos tributarios regulados por el Código Tributario vigente (procedimientos de fiscalización, recaudación, de solución de controversias, sancionador, etc.).

Por tanto en primer lugar, corresponde preguntarse, cómo encaja el tema que tengo asignado con las demás exposiciones centradas en aspectos puramente tributarios: determinación y fiscalización, los derechos de los contribuyentes, la apelación ante el Tribunal Fiscal, reclamación, facultad discrecional de la Administración Tributaria, etc. ¿Qué tiene que ver la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General con la materia tributaria?

Para contestar dicha interrogante es menester, a su vez, preguntarse: ¿en qué medida lo tributario está vinculado al Derecho Administrativo?.

Cabe recordar que conforme a la doctrina de tributaristas renombrados (VILLEGAS, JARACH) el denominado derecho tributario adjetivo suministra las reglas de cómo debe hacerse para que el tributo legislativamente creado se transforme en el tributo

fiscalmente percibido por la Administración Tributaria. Precisamente mediante, las actuaciones de esta última, se realizan fiscalizaciones, se determinan y recaudan obligaciones tributarias, se imponen y ejecutan sanciones, se resuelven recursos o se ejercita cualquiera de las atribuciones conferidas por el Código Tributario, constituyen actos administrativos, dictados en ejercicio de potestades administrativas, a través de procedimientos típicamente administrativos, que participan de la misma naturaleza, reglas y principios generales previstos en el régimen que regula el procedimiento administrativo general. Lo cual lleva a concluir que la especificidad de lo tributario se circunscribe principalmente a los aspectos sustantivos de la regulación de la obligación tributaria (el hecho generador, los sujetos pasivos, la base imponible, la transmisión y extinción de la obligación), porque las reglas referidas a las facultades y obligaciones de la administración tributaria, los procedimientos y en general, la determinación y recaudación de las deudas tributarias están directamente vinculados a los conceptos del Derecho Administrativo.

Como sabemos la Constitución vigente de 1993 consagra el poder tributario, como potestad para crear, modificar, suprimir o exonerar de tributos; y determina quiénes pueden ejercerlo (el Congreso, el Poder Ejecutivo, las Municipalidades) y en qué medida. Pero asimismo,

---

\* Ponencia realizada en el Seminario de Actualización Tributaria: "Los Procedimientos Tributarios", organizado por la Asociación Civil Derecho & Sociedad, los días 23, 24 y 25 de Octubre del 2001.

establece un conjunto de principios (legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos constitucionales) a los que debe sujetarse el Estado cuando ejercite dicho poder tributario que normalmente se expresará en medidas legislativas.

Pero además, la Constitución también establece un conjunto de parámetros para la actuación concreta de la administración tributaria, en tanto que consagra derechos constitucionales, impone ciertas restricciones a la administración o en la medida que reserva ciertas actuaciones únicamente a decisión del Poder Judicial. Tal es el caso del derecho a la libertad personal, que ninguna entidad de la administración pública puede afectarla, dado que conforme a la Constitución es una atribución exclusiva del Poder Judicial. Idéntico es el caso del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que sólo puede ser afectado en virtud de mandato del Poder Judicial y jamás por la administración pública.

Entonces, hay un conjunto de reglas consagradas por la Constitución que tiene también incidencia en materia tributaria, todo lo cual se ve reflejado en la actuación administrativa.

Como sabemos todo sistema tributario moderno descansa principalmente en el cumplimiento voluntario de parte de los obligados, sin embargo requiere también de una actuación de fiscalización y verificación de parte de la administración tributaria: es el denominado procedimiento de fiscalización, auditoría o inspección tributaria.

Pues bien, el Código Tributario, que es una ley de procedimiento administrativo especial, desde la perspectiva administrativa, regula un conjunto de procedimientos a realizar por y ante la administración tributaria. Estos procedimientos son variados, y voy a citar algunos que han sido tratados por otros expositores en este evento:

El procedimiento de recaudación, que aunque como está regulado en el código pareciera referirse únicamente a las medidas cautelares que puede adoptar la administración antes de iniciar la ejecución coactiva, considero que en el concepto de procedimiento de

recaudación también se debería comprender la ejecución coactiva.

Otro procedimiento administrativo regulado por el código es el procedimiento de fiscalización, de determinación o comprobación, que constituye un típico procedimiento de oficio.

Otros son los denominados procedimientos contenciosos tributarios, destinados a la impugnación de decisiones de la administración tributaria (reclamación, apelación) que generan controversias en sede administrativa, los que –adelanto una opinión personal– son mal llamados contenciosos; en primer lugar porque en realidad son procedimientos recursivos, y además porque generan confusión con el proceso contencioso administrativo, que es proceso judicial para el control jurisdiccional de la actuación administrativa.

Los procedimientos no contenciosos, regulados por los arts. 162 y 163 del Código Tributario que además pueden convertirse en Procedimientos contenciosos si el particular no está de acuerdo por lo resuelto por la administración.

Llamo la atención sobre un tema adicional conocido por todos; dicen los arts. 162° y 163° del Código Tributario que hay que distinguir entre procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la obligación tributaria, caso en el cual se sujetan en estricto a las reglas de procedimiento del Código Tributario, o procedimiento no contencioso no vinculado a la determinación de la obligación tributaria, caso este último en el que el código establece que se regulan por la Ley de Procedimiento Administrativo General. Como se puede apreciar existen situaciones en las que la regulación procedimental de algunos procedimientos típicamente tributarios ha sido remitida por el propio Código Tributario a la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Otro procedimiento de especial importancia previsto por el código, son los procedimientos administrativos sancionadores tributarios, que es un tema en el cual sí hay repercusión importante en la nueva ley.

Y finalmente otro procedimiento es el referido a la absoluciónde consultas escritas formuladas a la administraci3n tributaria .

Ahora bien, los procedimientos a cargo de la administraci3n tributaria no se agotan en los descritos, porque como conocen los presentes, adem1s existen otros previstos en el respectivo TUPA (Texto Unico de Procedimientos Administrativos) de cada entidad. Por ejemplo, en SUNAT, entre las compilaciones de procedimientos que la administraci3n debe realizar a pedido de parte –en el TUPA no se consignan los procedimientos de oficio– est1 comprendida la inscripci3n en el Registro Unico de Contribuyente- RUC, la autorizaci3n de emisi3n de comprobantes de pago, las solicitudes de devoluci3n de tributos, reintegro de cr1ditos tributarios en caso de empresas productoras de maquinarias, acogimientos al r1gimen de fraccionamiento o aplazamiento, solicitudes de suspensiones de retenciones, etc.

Si tomamos el TUPA de SUNAT como referencia, veremos que son decenas los procedimientos administrativos de car1cter tributario que el particular puede iniciar ante la administraci3n tributaria. Se trata pues de actuaciones de car1cter administrativo, algunas de las cuales son regladas por normas tributarias, como es el caso del C3digo Tributario, o la ley de la materia que la consagra, o por normas dictadas por la propia administraci3n tributaria mediante reglamentos especiales. Pero en varios casos estos procedimientos no tienen una normativa especial, y por tanto son regulados por la Ley de Procedimiento Administrativo General, o como en el caso de procedimientos no contenciosos no vinculados a la determinaci3n de obligaci3n tributaria, el propio c3digo lo remite a la Ley de Procedimiento Administrativo General.

### **¿C3mo se relaciona formalmente el C3digo Tributario con esta nueva Ley de Procedimiento Administrativo General?**

Hay que acudir al articulo segundo del T1tulo Preliminar de dicha nueva ley para determinar cu1les son las reglas de relaci3n entre la ley general con las leyes especiales de procedimiento administrativo.

Pero considero que en primer lugar, antes de responder la pregunta anterior, es preciso tambi1n reflexionar : ¿Por qu1 se aprueba una Ley de Procedimiento Administrativo General? ¿No vivimos m1s tranquilos con decenas o centenares de normas de procedimientos administrativos especiales que se supone han sido dictadas precisamente atendiendo a la especificidad de las distintas materias o asuntos muchas veces complejos que debe atender la Administraci3n P1blica? Como ya se dijo, desde la perspectiva del Derecho Administrativo, el C3digo Tributario es principalmente una ley de procedimiento administrativo especial. Establece las reglas de actuaci3n y disciplina los procedimientos administrativos a cargo de entidades caracterizadas como la administraci3n tributaria, que tienen a su cargo la determinaci3n y recaudaci3n de los tributos.

Entendemos que el legislador aprueba una Ley de Procedimiento Administrativo General para evitar la proliferaci3n innecesaria de procedimientos especiales para que cada vez que en tutela del inter1s p1blico se requiera otorgar potestades a la administraci3n p1blica no se tenga que crear innumerables procedimientos administrativos ad hoc, especiales, para cada caso. De dicha manera se generan condiciones para garantizar la certeza jur1dica, porque cuando existe una regulaci3n de procedimiento administrativo general, basta que mediante ley se otorguen las correspondientes potestades p1blicas, y salvo que sea indispensable crear un procedimiento administrativo especial, es suficiente que la administraci3n se riga por la regulaci3n del procedimiento administrativo general.

Ahora bien, volviendo a la pregunta sobre las reglas de articulaci3n entre la ley la Ley de Procedimiento Administrativo General con el C3digo Tributario, debe sealarse que conforme a la norma II del T1tulo Preliminar, en las actuaciones a cargo de la administraci3n tributaria deben aplicarse preferentemente las reglas de la ley especial –el C3digo Tributario–, pero en lo que no estuviera regulado se aplica supletoriamente la ley general.

**¿Qu1 reglas, de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General son especialmente supletorias en los procedimientos administrativos tributarios? ¿y qu1 disposiciones pueden constituir una influencia**

## positiva para las futuras reformas del Código Tributario?

A fin de poder contestar adecuadamente la pregunta creo necesario reseñar los principales objetivos de la nueva ley: tiene por finalidad modernizar la administración pública, profundizar el proceso de la simplificación administrativa, evitar que la administración se convierta en un traba para la actividad económica de los particulares, facilitar que el ciudadano se relacione en mejores términos con la administración.

En fin, como reza el artículo III de su Título Preliminar, es una ley que tiene por finalidad establecer el régimen jurídico para que la administración pública pueda cumplir con su propósito esencial de protección de los intereses generales, en armonía con los derechos e intereses de los administrados, porque como todos saben, la administración pública es una organización instrumental creada con el exclusivo propósito de servir a los intereses públicos.

La ley disciplina, como es característico del Derecho Administrativo, esas potestades de la administración, las procedimentaliza, establece las reglas, los parámetros, los caracteres diferenciales de estas potestades administrativas que son siempre caracteres exorbitantes de carácter público, los juridifica y los regula, sin menoscabo de los derechos ni los intereses de los particulares. Esa es la lógica del Derecho Administrativo, un derecho de equilibrio, un derecho que a la vez que regula el carácter diferencial de la administración pública a la que se le otorga potestades exorbitantes para poder tutelar el interés público, así también consagra los derechos y garantías de los ciudadanos para que la relación no derive en desequilibrio.

## ¿Qué aspectos de la nueva ley tienen incidencia en materia tributaria?

Primeramente habría que hacer mención el largo

listado de principios que la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General consagra en el artículo IV de su Título Preliminar.

¿Cuáles son? Sólo tenemos tiempo para comentar algunos de ellos. Además del clásico principio de legalidad de la actuación administrativa, se consagra el principio del debido procedimiento administrativo, que implica un traslado, una adaptación del principio constitucional del debido proceso al debido procedimiento administrativo. Este trabajo ya lo había realizado la jurisprudencia constitucional en el Perú (a la fecha existe por lo menos, una decena de sentencias recaídas en procesos de amparo donde los jueces han empleado el concepto “debido pro-

ceso administrativo), por lo que la nueva ley lo recoge adaptándolo al procedimiento administrativo. Se establece que este principio de debido procedimiento comprende: uno, el derecho a exponer los argumentos; dos, a ofrecer y producir pruebas; y tres, a obtener una decisión motivada y

---

***“... Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de la pretensión de los administrados.”***

---

fundada en el derecho.

Un aspecto adicional que aprovecha la Ley de Procedimiento Administrativo General es establecer las diferencias con la regulación del Código Procesal Civil. Hay una suerte de proclamación de autonomía en la parte final del numeral 1.4 del artículo IV, cuando establece que la regulación procesal civil no será aplicable sino cuando sea compatible con el régimen administrativo, por tanto es preciso corregir la mala costumbre de quienes consideran que las reglas del Código Procesal Civil son siempre de aplicación supletoria por parte de la administración pública.

Otro principio también importante es el principio de razonabilidad, conforme al cual se establece que las autoridades administrativas cuando crean obligaciones, califiquen infracciones o impongan sanciones o establezcan restricciones a los administrados, deben actuar dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos en tutelar, a fin que respondan a lo

estrictamente necesario para la satisfacción de lo cometido. La administración, pública esta legalmente obligada a respetar la proporción entre las potestades que la ley le faculta a ejercitar y los intereses públicos que debe tutelar. La razonabilidad es un principio administrativo muy importante también conocido como proporcionalidad en otros países.

El principio de informalismo implica que las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de la pretensión de los administrados; es decir, la administración pública no debe concebir que el procedimiento administrativo ha sido diseñado como una carrera de obstáculos en contra del particular para ver cómo declara inadmisibles o improcedentes lo que haya presentado, debe más bien interpretarse de manera favorable a la admisión de los escritos y recursos presentados por los administrados.

Hay otros principios como el de verdad material, que tiene especial incidencia sobre la prueba porque le otorga una importante función probatoria a la administración, sin perjuicio de la prueba que puedan aportar al procedimiento administrativo los interesados.

Otro precepto relevante para lo tributario es el artículo 55° de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General que consagra un catálogo de derechos de los administrados. A propósito cabe recordar que mediante la Ley N° 27038 de 31.12.98 se incorporó al Código Tributario el artículo 92° que establece supuestamente una relación, de derechos de los deudores tributarios, que tengo la impresión se inspiró lejanamente en el Proyecto de la Ley de Procedimiento Administrativo, pero que en la realidad no consagra ningún derecho nuevo, porque se limita a recopilar un conjunto de reglas dispersas a las que denomina pomposamente “derechos de los deudores tributarios”.

Volviendo al artículo 55° de la Ley de Procedimiento Administrativo General se trata de un precepto que se compone de 13 incisos y que consagra un conjunto de derechos de los ciudadanos exigibles durante la tramitación de los procedimientos administrativos. Creo que vale la pena mencionar alguno de ellos que puedan tener incidencia tributaria.

Es el caso del numeral tercero que establece que los particulares tienen derecho a acceder en cualquier momento de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en los que sean parte y a obtener copia de los mismos. Este derecho está desarrollado de manera más amplia en favor de quienes son parte de un procedimiento administrativo en el artículo 160 de esta nueva ley. Es importante tener presente que no nos estamos refiriendo a terceros que quieren obtener información en poder de una entidad administrativa, derecho que está consagrado en el numeral 5) del artículo 2° de la Constitución. El derecho que regulan los artículos 55° numeral 3) y 160° de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General está vinculado al derecho de defensa, porque es obvio que para quien es parte en un procedimiento administrativo tiene pleno derecho a conocer lo que obra en el expediente y a obtener copias.

Tengo entendido que el artículo 131° del Código Tributario enuncia también el derecho de acceso a los expedientes pero se condiciona su ejercicio a que la administración tributaria lo reglamente, lo cual por supuesto nunca ha sido de su interés. Por tanto considero que deben ser de aplicación supletoria los citados preceptos de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General, más aún porque a comienzos del año 1991 mediante Decreto de Urgencia del Gobierno de Transición en consonancia con el principio de transparencia ha dispuesto que todas las entidades establezcan en sus TUPAS las reglas para que cualquier persona pueda acceder a la información que obra en poder de la administración pública, con mayor razón quien es parte en un procedimiento administrativo tributario (de fiscalización, de reclamación, etc.) debe poder acceder a la información que forma parte del expediente y obtener copia de la misma.

Otro derecho importante, porque repercute sobre los procedimientos de fiscalización y sanción, y que considero es de aplicación supletoria a los mencionados procedimientos tributarios por no estar previsto en el código Tributario, es el numeral cinco del artículo 55° de la nueva ley, según el cual “el particular tiene derecho a ser informado en los procedimientos de oficio sobre su

naturaleza al alcance y, de ser previsible, el plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación». En mi opinión uno de los temas que en nuestro país, sobre todo en materia tributaria, aún falta evolucionar en su diseño normativo, es lo relativo al procedimiento de fiscalización. Como ustedes saben son pocos los artículos del Código Tributario que establecen las reglas aplicables al procedimiento de fiscalización, pero no regulan un procedimiento estándar, ya que están mas bien diseñados para establecer un conjunto de potestades para que la administración tributaria practique fiscalizaciones y pueda acceder a información y documentación. En resumen, el citado numeral cinco del artículo 55° de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General dispone que la administración pública al iniciar un procedimiento de oficio debe proporcionar determinada información al particular que es objeto de su actuación.

Asimismo, el numeral diez del citado artículo 55° establece que la administración pública debe realizar sus actuaciones en la forma menos gravosa posible para los particulares.

Creo que también es importante tener en cuenta el artículo 75° de la nueva ley, porque establece un listado de deberes de las autoridades administrativas en la tramitación de los procedimientos administrativos. Estos deberes son a su vez correlativamente derechos de los particulares y puede invocarse su aplicación supletoria a los procedimientos tributarios. Tal es el caso del numeral 4) que impide a la administración exigir a los particulares el cumplimiento de requisitos, la realización de trámites, el suministro de información o la realización de pagos no previstos legalmente; el numeral 5) que dispone que las actuaciones administrativas se realicen en tiempo hábil para facilitar a los administrados el ejercicio oportuno de los actos procedimentales a su cargo; el numeral 7) que le encarga velar por la eficacia de las actuaciones procedimentales procurando la simplificación de los trámites y el numeral 8) que obliga a los funcionarios de las entidades a interpretar las disposiciones administrativas de forma que mejor atienda el fin público al cual se dirigen, preservando razonablemente los derechos de los administrados.

Un tema de mucha trascendencia lo constituye el

régimen de la potestad sancionadora de la administración pública. Como ustedes saben no obstante que la Ley N° 27444 es una Ley de Procedimiento Administrativo General, ha regulado algunos procedimientos administrativos especiales, como es el caso del procedimiento administrativo sancionador. La ley regula dichos procedimientos administrativos especiales (sancionador y trilateral) pero de manera general, de modo que sus preceptos puedan ser aplicados con el propósito de suplir o de llenar vacíos sensibles en la legislación administrativa.

En lo relativo a lo sancionador la ley ha optado por desarrollar la materia en dos subcapítulos: el primero referido a los principios y reglas que con carácter general disciplinan el ejercicio de la potestad sancionadora y el segundo establece reglas específicas para la tramitación de un procedimiento administrativo sancionador. ¿Qué aspectos pueden tener repercusión en la materia tributaria? En el numeral 4) del artículo 230 de la nueva ley se consagra el principio de tipicidad de las infracciones administrativas, de modo que sólo mediante norma con rango de ley se pueden tipificar las conductas que constituyen ilícitos administrativos, sin admitir interpretación extensiva o analógica. Las disposiciones reglamentarias normalmente sólo pueden colaborar en la especificación de las conductas ilegítimas, pero no pueden ampliar la tipificación. Sin embargo se prevee que una norma legal pueda permitir la tipificación en ciertos casos por vía reglamentaria.

Otro tema que podría marcar la pauta para una futura reforma del Código Tributario es el regulado por el numeral 5) del artículo 230° de la Ley N° 27444 que consagra el principio de retroactividad benigna de las sanciones administrativas. Como todos sabemos la regla general para reprimir una infracción administrativa es que se debe aplicar la sanción vigente al momento de realizarse la conducta ilícita, salvo que luego se derogue o que las normas posteriores sean más benignas. Como los más antiguos recordarán, ése era el temperamento del Código Tributario desde su primera versión en 1966 hasta la reforma de 1994 en que se modificó la redacción de su artículo 168° para prohibir la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, con el pretexto de que la Constitución del 93 no repitió la norma de la Carta de 1979 que consagraba la retroactividad benigna en

materia tributaria. Sin embargo la nueva ley, en sintonía con la posición de la mayor parte de la doctrina administrativa, defiende la tesis de que la potestad sancionadora de la administración pública forma parte de una misma potestad punitiva del Estado de manera conjunta con la potestad penal, por ello considera perfectamente válido trasladar algunos de los principios y derechos elaborados por el derecho penal (principios garantistas que el derecho penal ha elaborado a lo largo de tres o cuatro siglos) para su adaptación con matizaciones al Derecho Administrativo sancionador.

Sabemos que el código postula el carácter objetivo de las infracciones tributarias y que de nada sirve la voluntad o intencionalidad con que haya actuado el agente. La nueva ley N° 27444 es neutral en esta materia, no postula el carácter objetivo ni tampoco el subjetivo de las infracciones administrativas, simplemente remite su regulación a lo que establezcan las leyes especiales.

Un tema sobre el que quiero llamar la atención es que en los artículos 131.1, 234.3 y 235.3 de la nueva ley se establece un principio que espero adquiera carta de ciudadanía en nuestro medio, que la jurisprudencia lo recoja y que tenga incidencia en materia tributaria y es que el derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador no sólo se ejerce de manera posterior a la sanción sino de manera previa, durante el trámite del respectivo procedimiento. Conforme a los preceptos citados la administración está obligada a comunicarle al particular la imputación de posibles infracciones para que éste pueda ejercer su derecho al descargo, a la defensa, sin perjuicio que si la administración de todas maneras lo sancione, él pueda impugnar.

En lo relativo al régimen sustantivo de la nulidad de los actos administrativos tributarios y de la potestad para declarar de oficio la nulidad de dichos actos considero que existen las siguientes diferencias:

1. El código diferencia entre acto administrativo tri-

butario nulo y anulable, pero de manera muy tímida. La nueva ley no lo diferencia de manera expresa, pero establece en su artículo 14° que obviamente hay actos nulos de pleno derecho, pero hay actos que pueden ser corregidos que padecen de vicios de nulidad no trascendentes, y por tanto la administración tiene la obligación de subsanarlos.

2. Otra diferencia es que el art. 109° del Código Tributario cuando caracteriza las causales de nulidad, curiosamente omite considerar una causal básica en todo ordenamiento administrativo y que consiste en que un acto administrativo contrario a la ley o a la Constitución debe ser nulo. Sé que algunos sostienen en base a una jurisprudencia antigua –producto de la arqueología tributaria del año 72 o 73- que en esa época el Tribunal

Fiscal dijo que no era posible aplicar supletoriamente las causales de nulidad de las normas de procedimiento administrativo general al Código Tributario que tenía norma expresa sobre la materia y por tanto no cabe declarar la nulidad de un acto administrativo contrario a ley porque el código

no lo establece, Este razonamiento es imposible de repetir hoy en día, y si el Código se ha olvidado regular un tema elemental, que es nulo un acto administrativo que contraviene el orden jurídico, es obvio que se puede aplicar supletoriamente las causales de nulidad de la Ley de Procedimiento Administrativo General que si contemplan.

3. El Código Tributario utiliza un concepto de revocación distinto al contemplado en la nueva Ley N° 27444 que en sus artículos 201° al 204° diferencia entre nulidad de oficio como la potestad de declarar la invalidez de oficio de un acto administrativo porque adolece de causal de nulidad absoluta, porque es ilegal, de la revocación, como una potestad de revisión sólo por razones de oportunidad o conveniencia. Tengo la impresión que el código, cuando se refiere a revocación, se refiere a otro tipo de concepto.

---

***“...El derecho se define en el procedimiento administrativo sancionador no sólo se ejerce de manera posterior a la sanción sino, de manera previa, durante el trámite del respectivo procedimiento.”***

---

Respecto del régimen de notificaciones la Ley de Procedimiento Administrativo General se diferencia en varios aspectos del Código Tributario. Por ejemplo el artículo 106° del Código establece que las notificaciones surten efecto desde el día hábil siguiente a su día de recepción. En cambio la nueva Ley N° 27444 dice en su artículo 25 que los actos administrativos surten efectos desde el mismo día que son notificados, pero los plazos se computan a partir el día siguiente. Por tanto con la nueva ley es indispensable diferenciar los efectos del contenido en el acto, de los efectos de la notificación respecto del cómputo de plazos.

Se presenta otra diferencia respecto de la notificación por medios electrónicos. Como sabemos el Código Tributario en el inciso b) del art. 104° permite notificar por medios electrónicos, como es el caso del e-mail. La nueva Ley N° 27444 en su artículo 20.1.2 señala que también cabe practicar notificaciones por medios electrónicos (e-mail, fax, etc.), pero sólo a pedido del particular. No corresponde a la administración escoger si notifica por e-mail o por fax, porque dichas modalidades de notificación sólo proceden a pedido expreso del particular

Considero importante reseñar el régimen de la comparecencia personal en la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General porque estimo que las reglas que establece sobre la materia son de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios ya que el Código Tributario es muy parco en la materia, puesto que el único precepto en que la regula es el numeral 4) de su artículo 62° que se limita a establecer que la administración tributaria debe otorgarle a los deudores tributarios o terceros citados un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. En cambio la nueva ley en sus art. 58° y 59° establece reglas que inexorablemente deben cumplir las entidades administrativas para la citación y desarrollo de la comparecencia, así como derechos que pueden exigir los particulares con motivo de dicha diligencia. Entre otras novedades se establece de manera expresa que los convocados pueden comparecer asistidos por asesores que colaboren con los comparecientes.

En segundo lugar, se dispone que en la citación debe precisarse el objeto y asunto de la comparecencia, la disposición legal que faculta a la entidad administrativa realizar la citación, el apercibimiento a aplicarse en caso de no asistir a la comparecencia, la fecha de realización y de ser previsible, la duración máxima que demore la mencionada diligencia. Como la ley establece que se debe notificar por lo menos tres(3) días antes de la fecha de realización de la comparecencia, en este aspecto obviamente es de aplicación la norma especial del Código Tributario que establece un plazo mayor de cinco (5) días. Se señala además que la comparecencia debe realizarse en lo posible de modo compatible con las obligaciones laborales o profesionales de los convocados y que al finalizar la misma, el administrado puede solicitar, incluso verbalmente, que le entreguen constancia de su comparecencia y del acta elaborada, lo cual estoy seguro que corregirá una mala práctica de algunas entidades administrativas que acostumbraban convocar a comparecencia personal para que luego de una diligencia que podría demorar varias horas elaboraban un acta que hacían firmar al declarante, pero le negaban la entrega de copia del documento que estaba suscribiendo so pretexto de que debía solicitarlos «por mesa de partes».

El contenido de las actas que se elaboren con motivo de la comparecencia personal o conteniendo declaraciones de testigos, peritos e inspecciones está de regulado en el art. 156° de la nueva ley.

El nuevo régimen del silencio administrativo es otra de las materias que la Ley N° 27444 ha perfeccionado y que considero tendrá repercusión en los procedimientos tributarios. En mi opinión el Código Tributario se equivoca, por estar desactualizado, cuando se refiere a resoluciones fictas o tácitas denegatorias por silencio administrativo negativo. En realidad conforme a la doctrina de Derecho Administrativo, que el artículo 188° de la nueva ley recoge, el silencio administrativo negativo no genera una resolución ficta, es un simple hecho (un no actuar por parte de la administración) respecto del cual la ley faculta al particular para que opte por seguir esperando el pronunciamiento expreso de la administra-

ción, o alternativamente asignarle efectos jurídicos y entender denegada su petición o recurso a efectos de recurrir a la siguiente instancia administrativa (si la hubiere) o de acudir ante el Poder Judicial promoviendo el control de la administración mediante el proceso pertinente.

El silencio administrativo negativo es una técnica de garantía del particular, para que la regla que le exige agotar la vía administrativa antes de impugnar las decisiones administrativas ante el Poder Judicial no constituya una traba para acceder a la tutela judicial en los casos en que la administración no emita su pronunciamiento dentro de los plazos legales. Cuando el numeral 5) del artículo 188° de la Ley N° 27444 establece de manera tajante que el silencio administrativo negativo no inicia el cómputo de plazos para su impugnación, está negando que el silencio genere un acto administrativo tácito o presunto como lo señala erróneamente el Código Tributario.

En la Ley de Procedimiento Administrativo General en todos los procedimientos que se originen con motivo de la interposición de un recurso administrativo normalmente puede operar el silencio administrativo negativo (arts. 215° y 34.1.2), a excepción del supuesto previsto en el numeral 2) del artículo 33° conforme al cual opera el silencio positivo en los procedimientos administrativos iniciados con motivo de la interposición de un recurso cuando el particular optó por utilizar el silencio administrativo negativo en la instancia previa. Se trata a no dudar de una norma que sanciona gravemente la desidia o inercia de la administración por la vía de reconocer al particular su pretensión. Sin embargo, por contraste hoy día, en el Código Tributario se omite establecer la posibilidad que los particulares invoquen el silencio administrativo negativo para interponer demanda contenciosa administrativa ante el Poder Judicial en los casos que el Tribunal Fiscal omita resolver los procedimientos administrativos de apelación dentro del plazo establecido por el artículo 150° del citado cuerpo legal. El único mecanismo previsto por el código, en su artículo 155° para que el particular pueda reaccionar frente a la demora del Tribunal Fiscal para resolver, consiste en formular un recurso de queja ante el Ministro de Economía y Finanzas, lo cual considero no es suficiente.

En lo que respecta al régimen de la prueba, la nueva ley en su artículo 166° amplía notablemente los medios de prueba susceptibles de ser utilizados en los procedimientos administrativos comprendiendo, entre otros, a la prueba testimonial, de manera coincidente con las últimas modificaciones del código Tributario.

Un tema en que existe evidente discrepancia entre la nueva ley y el código Tributario es la prohibición de la reformatio in peius en materia sancionadora. Tal es el caso del artículo 185° del Código Tributario que permite incrementar las sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales, o comiso de bienes, en caso el Tribunal Fiscal desestime las apelaciones que hayan interpuesto los sancionados. En cambio el numeral 3) del artículo 237° de la Ley N° 27444 consagra expresamente la prohibición de reforma en peor cuando establece que la resolución de los procedimientos administrativos iniciados con motivo de un recurso que impugne la sanción aplicada no puede determinar la imposición de sanciones más graves para el recurrente. Regla similar es la establecida en el artículo 187.2 de la Ley N° 27444 que dispone que en los procedimientos iniciados a petición de parte las decisiones de la administración que resuelven la cuestión de fondo «no pueden agravar su situación inicial...sin perjuicio de la potestad de la administración de iniciar de oficio un nuevo procedimiento...», si fuere el caso. Como ustedes saben el fundamento de la prohibición de reforma en peor es garantizar que no se menoscabe el derecho de defensa de los administrados.

Culmino mi exposición tratando lo relativo al proceso contencioso-administrativo. Considero que el Código Tributario comete un error técnico cuando comprende bajo el genérico título de procedimiento contencioso tributario a los que en verdad son procedimientos administrativos de impugnación, recursivos o de resolución de controversias en sede administrativa que se inician mediante la interposición de los recursos conocidos en dicho código como reclamación o apelación. La denominación contencioso tributario, para referirse a procedimientos netamente administrativo puede inducir a que algunos los confundan con el proceso contencioso administrativo, que como sabemos es el proceso ordinario constitucionalmente previsto para el control judicial

de la legalidad de las decisiones administrativas. De ese error parece participar el propio legislador porque hoy en día el Código Tributario regula el proceso contencioso-administrativo, partiendo de la presunción no explícita que constituye la continuación del procedimiento administrativo, seguramente esa es la razón por la cual dispone que la correspondiente demanda debe presentarse ante el Tribunal Fiscal (no hay otro país en el mundo en el cual una demanda judicial se presenta ante un órgano administrativo) y se establece una serie de requisitos y reglas con el propósito de restringir su acceso.

Sobre lo que quiero llamar vuestra atención es que se ha elaborado por encargo del Ministerio de Justicia un proyecto de nueva ley del proceso contencioso-administrativo, cuyo texto fue publicado para debate público con su correspondiente exposición de motivos - artículo por artículo- en una separata especial el 5 de julio de este año (2001) y respecto del cual tengo entendido ya comenzó su trámite parlamentario y es previsible que sea aprobado dentro de pocas semanas. Tengo en-

tendido que el mencionado proyecto de nueva ley del proceso contencioso administrativo tiene las siguientes novedades, uno, que se permite la posibilidad de actuar todo tipo de pruebas durante el trámite del proceso contencioso administrativo, de modo que el juez no tiene porque restringirse a lo actuado en sede administrativa y que obra en el expediente; asimismo se suprime el requisito establecido por el Código Tributario que condiciona la procedencia de la demanda contenciosa administrativa a que se pague o afiance la deuda impugnada, lo cual no obsta a que la administración pueda iniciar el procedimiento de ejecución coactiva tendiente al cobro de la deuda, porque los actos administrativos tributarios recobran ejecutividad con la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa. En todo caso el particular que se considere perjudicado por la posible ejecución coactiva puede solicitar a la sala del Poder Judicial que conoce del proceso el otorgamiento de una medida cautelar que obligue a la administración a suspender la ejecución. **D&S**