

# El «Debido Procedimiento Administrativo» en el Ámbito Tributario

## Especial Referencia al Procedimiento de Fiscalización y al Procedimiento Contencioso – Tributario\*

César M. Gamba Valega\*\*

*«El Derecho financiero de nuestro tiempo ha de esforzarse por encontrar un punto de equilibrio entre la soberanía fiscal del Estado y los derechos sagrados e irrenunciables de la persona humana»*

**Fernando Sainz de Bufanda<sup>1</sup>**

*Existe en nuestro ordenamiento, la exigencia de que los poderes públicos circunscriban el ejercicio del poder estatal a lo estrictamente necesario para la consecución de los fines que ampara todo Estado de Derecho. En materia tributaria, este mandato se da en específico al legislador y a la autoridad tributaria, quienes deben respetar en sus actuaciones las garantías esenciales del debido proceso de los administrados, en el llamado procedimiento 'administrativo tributario'. De esta manera, el autor reflexiona en torno a las normas del Código Tributario donde se constata la afectación de esta garantía constitucional y las compara con las posiciones que tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Fiscal tienen al respecto.*

### I. Introducción

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 3º). 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 31.1<sup>2</sup>: 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*

\* El presente texto constituye la ponencia presentada por el autor al “Primer Seminario de Derecho Constitucional Tributario”, que realizó el Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional los días 15, 16 y 17 de agosto de 2006.

\*\* Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros de Madrid, Abogado de la Universidad de Lima. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, en la Universidad de Lima y en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 Vid., FERNANDO SAINZ DE BUFANDA, Hacienda y Derecho, Tomo I, IEP, Madrid, 1975, pág. 462.

2 Artículo 31<sup>1</sup>.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».

cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias<sup>3</sup>.

En el mismo sentido, se ha pronunciado nuestro Tribunal Constitucional, al reconocer que «(...) la potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido (...) de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal»<sup>4</sup>.

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 excepción<sup>5</sup>: 1º) al legislador, al momento de «atribuir» potestades a la Administración; 2º) a la misma Administración al momento de «ejercer» sus potestades<sup>6</sup>, 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»<sup>7</sup>.

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– cómo 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 administrados<sup>8</sup>.

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 la tendencia que venimos denunciando la constituyen, precisamente, las últimas modificaciones introducidas al Código Tributario con ocasión de la delegación de 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 pertinentes, 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, y perceptores (deudores tributarios)<sup>9</sup>.

Precisamente, las líneas siguientes no vienen sino a constituir algunas ideas y reflexiones dispersas acerca de una institución de carácter fundamental como lo es,

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

4 Vid., STC N° 033–2004–AI/TC.

5 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.

6 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 de Derecho, consagrando causas específicas de nulidad, sin reconocer que un acto administrativo contrario al Derecho, por sí mismo es nulo.

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

8 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).

9 Esta idea la tomó prestada de ANGEL AGUALLO AVILES (Interés fiscal y Estatuto del contribuyente, en CREDEF, 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 desea, 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 actuados"; cuando la Inspección lo "estima" o "juzga conveniente"; "cuando lo considere justificado"; etc.».

la del «debido procedimiento» en el ámbito tributario. Evidentemente, no intentaremos agotar el tema ni mucho menos. Por el contrario, sólo intentaremos hacer un breve recorrido por algunas de sus exigencias, y determinar si –desde nuestro punto de vista, claro está– éstas son adecuadamente reconocidas o no en las normas tributarias.

## II. El Procedimiento Administrativo como medio de formación de la voluntad administrativa, como garantía de los administrados y como institución de carácter Constitucional

El artículo 44º de la Ley Nº 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).

Portanto, 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 llamado 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 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 (Constitución Española)<sup>10</sup>.*

**“(...) en el ámbito tributario que los procedimientos deben reposar, en la práctica como instrumentos efectivos en la lucha contra el fraude”**

*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 fiscal»<sup>11</sup>.*

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 Nº 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

<sup>10</sup> El añadido entre paréntesis es nuestro.

<sup>11</sup> 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).

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 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 Administración<sup>12</sup>.

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. Reconocimiento del «Debido Procedimiento Administrativo» en Materia Tributaria

Hoy en día parecería ocioso plantearse la cuestión relativa a la aplicación directa y sin limitaciones del «debido procedimiento» en sede tributaria. Sin embargo, como veremos en el punto siguiente, tanto la legislación como algunos precedentes administrativos vienen «comportándose» como si dicha garantía no tuviera ninguna aplicación práctica.

Por esta razón, aunque pueda parecer infructuoso resulta necesario dejar sentada desde ya la premisa según la cual «debido procedimiento» constituye una garantía plenamente aplicable a los procedimientos tributarios. Así, lo han declarado expresamente el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal y la propia LPAG. Veamos.

#### 1. La doctrina de nuestro Tribunal Constitucional – La vigencia del «Debido Procedimiento» en sede administrativa

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»<sup>13</sup>.

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 privado<sup>14</sup>. 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»<sup>15</sup>.

12 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).

13 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).

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

15 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.

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 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»<sup>16</sup>.*

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 (...)»<sup>17</sup>.*

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. La Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)

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 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 su contenido es «indisponible» por parte de ningún poder del Estado<sup>18</sup>.

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»<sup>19</sup>.*

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,*

16 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 (...)».

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

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

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

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 la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones»<sup>20</sup>.

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.

“(…) nos encontramos ante derechos y garantías mínimos que debe gozar todo administrado, para que un procedimiento pueda seguirse y resolverse con justicia.”

### 3. La posición del Tribunal Fiscal (TF)

Sobre el particular, el TF ha tenido ocasión de pronunciarse en varios pronunciamientos sobre la cuestión relativa a si un procedimiento de fiscalización determinado se llevó a cabo «de conformidad con el principio del debido procedimiento», llegando a afirmarse que la violación del mismo «acarrea la nulidad del acto administrativo así emitido»<sup>21</sup>.

En estos casos, si bien el TF no sustentó las razones por las que consideró que las garantías del «debido procedimiento» resultaban plenamente aplicables al procedimiento de fiscalización –quizás porque consideró que el tema resultaba pacífico–, amparándose en el artículo IV de la LPAG, reconoció que el mismo comprendía los siguientes derechos: **i) Derecho a exponer sus argumentos (derecho a ser oído); ii) Derecho a ofrecer y producir pruebas; y, iii) Derecho a obtener una decisión motivada y fundada.**

Sucintamente, el TF reconoce que cada uno de estos derechos exige lo siguiente:

**i) Derecho a exponer sus argumentos (derecho a ser oído):** «(...) consiste en posibilitar al administrado a exponer los fundamentos de su pretensión y defensa antes de la emisión de los actos que afectan sus intereses y derechos, a interponer recursos y a ser patrocinado».

**ii) Derecho a ofrecer y producir pruebas:** «(...) reside en presentar material probatorio, exigir que la Administración produzca y actúe los ofrecidos

por el administrado en tiempo hábil, y a contradecir aquéllos que terceros o la Administración consideren relevantes para resolver el asunto, así como la facultad de controlar el ofrecimiento y producción de la prueba y a contestarla oportunamente, cuando ello convenga a sus intereses».

**iii) Derecho a obtener una decisión motivada y fundada:** «(...) consiste en que las decisiones de las autoridades se encuentren sustentadas en argumentos de hecho y de derecho, pronunciándose sobre las cuestiones propuestas por los administrados»<sup>22</sup>.

Como se puede apreciar, no existe absolutamente ninguna duda respecto de la plena vigencia –al menos teórica– del «debido procedimiento en sede tributaria».

## IV. EL «Debido Procedimiento Administrativo» en el ámbito tributario

A continuación, analizaremos algunos aspectos de los procedimientos tributarios diseñados por el Código Tributario (CT) –especialmente, en el procedimiento de fiscalización y en el procedimiento contencioso-tributario–, a fin de determinar su compatibilidad o no con la garantía del «debido procedimiento administrativo».

### 1. Derecho a exponer sus argumentos (Derecho a ser oído)

Como dijimos, este derecho se encuentra referido a que la Administración otorgue a los administrados la posibilidad de que expongan su posición respecto a las posibles consecuencias del procedimiento que se le sigue, así como a que se le informe con carácter previo los cargos y/o reparos que se le imputan. Para ello, necesariamente, el administrado debe contar con un plazo previo y razonable para la presentación de sus alegatos o las pruebas de descargo que correspondan<sup>23</sup>.

A continuación, citamos algunos casos concretos en los que este derecho podría verse afectado durante la tramitación de los procedimientos administrativos:

*1.1. El derecho a la existencia misma del procedimiento –La necesidad de «configurar» normativamente el procedimiento de fiscalización como un «Procedimiento Administrativo», y no como una mera facultad administrativa*

La primera de las garantías que se deriva del «derecho a ser oído» implica la existencia misma de un procedimiento administrativo. Sin éste, los actos administrativos que se emitan carecen de validez, pues –tal como dijimos–, el procedimiento administrativo se constituye en el medio de formación de la voluntad administrativa.

<sup>20</sup> Vid., entre otras, las Sentencias recaídas en los Expedientes N.ºs. 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.

<sup>21</sup> Vid., las Resoluciones N.ºs. 04970-2-2003 de fecha 01 de septiembre de 2003 y 05375-2-2003 de fecha 19 de septiembre de 2003.

Precisamente, por esta razón el artículo 3º.5 de la LPAG reconoce la existencia de un «procedimiento regular» como requisito de validez del acto administrativo<sup>24</sup>.

Nuestro CT no concibe a la fiscalización como un «Procedimiento Administrativo», sino como una mera facultad administrativa. En relación a este punto, la doctrina y legislación comparadas se han pronunciado en forma unánime respecto a la consideración de la *fiscalización* o *verificación* como un procedimiento administrativo (de carácter tributario). Así, por ejemplo, el profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, refiriéndose a la inspección tributaria (*verificación* o *fiscalización*, en nuestro país), afirma la siguiente:

*«(...) puede decirse que la inspección tributaria es aquel procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad en la fase liquidatoria a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imponibles declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y obtiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo»<sup>25</sup>.*

En el mismo sentido, se pronuncia la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4555-2-2002 de fecha 09 de agosto de 2002, en la que se puede leer lo siguiente:

*«De lo expuesto, se tiene que la fiscalización es un procedimiento, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria.*

*El Código Tributario en el Capítulo II del Título II del Libro Segundo sobre las facultades de Determinación y Fiscalización de la Administración Tributaria, se refiere tácita y en forma no organizada a los actos que constituyen el procedimiento de fiscalización (...).*

*A pesar de que en nuestro ordenamiento legal no se ha dictado, como en otros países, un reglamento que en forma organizada y detallada regule el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (entiéndase fiscalización), la suspensión, interrupción o duración de las mismas, entre otros aspectos, y que el Código Tributario no trata a la fiscalización como a los Procedimientos de Cobranza Coactiva, Reclamación, Apelación y Queja, no se puede negar que las facultades de fiscalización de la Administración se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse de forma*

*independiente, sino en forma conjunta como parte del Procedimiento Tributario».*

La importancia del procedimiento de fiscalización radica en que mediante éste, el ente encargado de administrar una determinada prestación coactiva *recién* se pronuncia sobre la conformidad o no de la situación tributaria de un determinado sujeto, luego de una serie de actos administrativos efectuados al interior de un «procedimiento administrativo». Este conjunto de actos –que se tramitan por las distintas Administraciones Tributarias– encaminados a verificar la veracidad de los hechos declarados por el obligado tributario, así como a investigar aquéllos que no fueron declarados, tiene la naturaleza de un verdadero «Procedimiento Administrativo».

En nuestro Código Tributario podemos encontrar algunas disposiciones que regulan este procedimiento en los artículos 61º y siguientes del Libro Segundo del Código Tributario, bajo el título la *Administración Tributaria y los Administrados*. Sin embargo, pese a su importancia –ya anotada– y a que *técnicamente* se trata de un *procedimiento tributario*, de la revisión de su articulado, es posible notar que éste no se encuentra regulado en forma sistemática desde su inicio hasta la emisión de la resolución que le pone fin (conclusión). Por el contrario, la normatividad que se encarga de éste, lo hace más como una de las facultades de la Administración Tributaria, evitando fijar adecuadamente las etapas del procedimiento, así como los límites del ejercicio de las potestades administrativas.

*Por esta razón, resulta conveniente que se incluya en el Libro Tercero: «Procedimientos Tributarios» de nuestro Código Tributario, un Título específico dedicado al Procedimiento de Fiscalización, a fin de que queden consagradas adecuadamente las etapas del mismo, los límites de las prerrogativas de la Administración, así como los derechos y garantías de los obligados tributarios en el mismo.*

### **1.2 La garantía del trámite de audiencia en materia sancionadora administrativa – La presunción de inocencia y 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

22 Vid., las Resoluciones N°s. 04970-2-2003 de fecha 01 de septiembre de 2003 y 05375-2-2003 de fecha 19 de septiembre de 2003.

23 Vid., en este sentido, el artículo 5º.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».

24 En este mismo sentido, se pronuncia la Resolución del Tribunal Fiscal N° 419-5-96 de fecha 10 de abril de 1996, según la cual es nula la Resolución de Determinación que contiene una deuda tributaria establecida por la Administración sin haber efectuado una fiscalización previa.

25 Vid., FERNANDO SAINZ DE BUJANDA (Director), *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 3º, UCM, Madrid, 1975, pág. 158. En el mismo sentido, se pronuncia, ANA MARÍA JUAN LOZANO, *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-MP, Madrid, 1993, págs. 21 y ss.; concretamente, el Capítulo Primero de la Parte Primera, bajo el sugestivo título: «Consideraciones generales acerca de la naturaleza administrativa de los procedimientos de inspección».

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<sup>26</sup>. 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»<sup>27</sup>.

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,
- 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 infractor<sup>28</sup>.

Se trata, pues, de respetar no sólo la garantía de la presunción de inocencia, sino también de garantizar el debido procedimiento, según el cual la Administración sólo puede aplicar una sanción si previamente ha notificado al contribuyente de la imputación de la infracción, indicando la sanción que correspondería, confiriéndole, al efecto, un plazo prudencial para efectuar los descargos correspondientes<sup>29</sup>. 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 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.*

No obstante lo dicho, al parecer, nuestro Tribunal Fiscal viene sosteniendo que la Administración sí podría aplicar sanciones «de plano», vulnerándose con ello la garantía del «debido procedimiento». Así, por ejemplo, en la Resolución N° 00735–1–2005 de 04 de febrero de 2005, se llega a afirmar 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

26 Sobre el particular, Vid., nuestro artículo Principios de Derecho Penal y potestad sancionadora de la Administración Tributaria (Primera y Segunda Parte), en Análisis Tributario, núms. 189 y 190, octubre y noviembre de 2003.

27 Vid., la Sentencia del Tribunal Constitucional Español 76/1990, de 26 de abril [fundamento jurídico 8º.b)].

28 Vid., en este mismo sentido, los artículos 209º.1 de la Ley General Tributaria Española («El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente») y 210º.4 («Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquellos puedan constituir o la declaración en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad (...). La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos»).

29 Vid., los artículos IV.2 y 230º.2 de la LPAG.

le imputan, en virtud que no existe norma expresa en nuestro ordenamiento que le atribuya tal obligación;

(...)

*Que no es obligatorio el cumplimiento de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario, según el cual la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, toda vez que de su misma redacción fluye que ello es potestativo;*

(...)

*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 (...).*

De acuerdo con la posición de esta resolución, pues, cualquier Administración Tributaria puede «condenar» en ausencia a un deudor tributario, cuyos derechos quedarían adecuadamente cautelados mediante la posibilidad de presentar una reclamación, desconociéndose abiertamente que el «derecho a ser oído» no sólo se ejerce luego de culminado el procedimiento de fiscalización-sancionador, sino que también durante el mismo. Tal como si los derechos fundamentales recogidos en la Constitución o en la LPAG no fuesen de obligado cumplimiento para todos los entes administrativos.

### 1.3 La facultad de la Administración de compensar de oficio los créditos con deudas tributarias que no tengan la condición de «exigible» (artículo 39° del CT)

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.

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 corresponde<sup>30</sup>.

### 1.4 El carácter facultativo del trámite de audiencia en una fiscalización – El hecho de no presentar los descargos dentro del plazo de 3 días determina que las pruebas ofrecidas no sean meritadas (artículo 75° del CT)

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.

“(...) esta situación vulnera el derecho administrativo, (...) la deuda (...) es ejecutada y cobrada sin darle al contribuyente la facultad de iniciar el procedimiento contencioso administrativo (...)”

La norma indica que 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 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 meritada en el procedimiento de fiscalización.

Como se puede apreciar, la norma contiene dos vulneraciones flagrantes a «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 instancia<sup>31</sup>; y,
- 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

30 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.

31 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 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 (...).».

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 instancia<sup>32</sup>.

### 1.5 Derecho a conocer el expediente (artículo 131° del CT)

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»–<sup>33</sup>.

## 2. Derecho a ofrecer y producir pruebas

Mediante este derecho se garantiza que los deudores tributarios puedan presentar, sin excepción, las pruebas que juzgue convenientes para su mejor defensa, y a que la Administración las actúe sin excepción.

A continuación, mencionamos dos supuestos en los que esta garantía puede verse lesionada en la gestión de los procedimientos tributarios:

### 2.1 Restricciones a la posibilidad de presentar una declaración rectificatoria (artículo 88° del CT)

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 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–.

### 2.2 Limitaciones para ofrecer y actuar medios probatorios en el Procedimiento Contencioso – Tributario (artículo 125° del CT)

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 controversia<sup>34</sup>.

### 3. Derecho a obtener una decisión motivada y fundada

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.

### 3.1 El derecho a obtener un acto administrativo que ponga fin al procedimiento

Como dijimos anteriormente, la finalidad de todo procedimiento es la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos sobre los administrados.

En el caso del procedimiento de fiscalización dicho objetivo resulta de vital importancia, pues mediante la emisión y notificación de los actos administrativos

32 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.

33 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.

34 Confróntese con el artículo 166° de la LPAG, según el cual se permite que los hechos invocados o que fueron 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.

que le ponen fin al procedimiento –en este caso, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u Órdenes de Pago–, los administrados/contribuyentes logran obtener certeza sobre lo siguiente: **1º)** Sobre la conformidad o no de las obligaciones tributarias sometidas a control; **2º)** Sobre los plazos con que cuenta para obtener la revisión de tales actos administrativos mediante el Procedimiento Contencioso–Tributario; y, **3º)** Sobre el agotamiento de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la imposibilidad de re–abrir un mismo procedimiento sobre los mismos períodos y tributos<sup>35</sup>

Pese a ello, al parecer, el primer párrafo del artículo 75º del CT intenta limitar esta garantía –obtención de un acto administrativo que ponga fin al procedimiento–, al señalar que ello procederá únicamente «si fuera el caso».

En efecto, el citado precepto dispone lo siguiente:

*«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.*

(...».

Desconocemos cuáles son los casos a los que intenta referirse el precepto, pues, en nuestra opinión, siempre corresponde la emisión de un acto administrativo que concluya el procedimiento. Sin embargo, es conocida la práctica administrativa de emitir las resoluciones únicamente en los casos en los que se produzca una modificación en las declaraciones presentadas por el contribuyente, violentando de este modo el derecho de los administrados a la obtención de una resolución que culmine el procedimiento, en los casos en que no se presente reparos a las declaraciones.

Lamentablemente, esta práctica viene ocurriendo con la anuencia del Tribunal Fiscal, tal como ocurrió, entre otras, en la Resolución N° 4555–2–2002 de fecha 09 de agosto de 2002, en la que se sostiene que la finalidad del procedimiento es *«(...) la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria».*

### **3.2 El derecho a obtener una resolución que ponga fin al procedimiento en un plazo razonable**

El «debido procedimiento» también le confiere a los administrados el derecho a ser notificados con los actos administrativos que pongan fin a la instancia en un «plazo razonable»<sup>36</sup>.

En el caso del procedimiento de fiscalización, debe señalarse que nuestro CT no contiene un plazo máximo de duración del mismo, lo cual, desde nuestro punto de vista, no podría justificar que éste pueda extenderse en forma ilimitada en el tiempo, habida cuenta que en un «Estado de Derecho» no existen potestades administrativas omnímodas o ilimitadas.

Por el contrario, la falta del referido plazo legal no podría justificar un ejercicio irrazonable, desproporcionado o irracional de la potestad de fiscalización por parte de la Administración.

En efecto, ante la falta de parámetros normativos que fijen el plazo, los órganos de control de la Administración Tributaria –dentro de los que se encuentra el Tribunal Fiscal– siempre podrá efectuar un «examen» acerca de la corrección de la medida adoptada –utilización de un mayor o menor plazo– basado en los principios jurídicos<sup>37</sup>. Sin embargo, el Tribunal Fiscal viene abdicando de sus facultades de control en estos casos, sentando una extraña jurisprudencia, según la cual *«(...) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62º del Código Tributario, la Administración Tributaria no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización, ni el tiempo que empleará en ella (...)».*

Evidentemente, esta posición afecta sustancialmente los derechos que tiene cualquier administrado a obtener un control suficientemente intenso del ejercicio de las facultades administrativa, así como a la garantía del «debido procedimiento».

### **3.3 La prohibición de la *reformatio in peius* y la facultad de reexamen (artículo 127º del CT)**

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»–. Veamos.

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

<sup>35</sup> Vid, en este sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria N° 04638–1– 2005.

<sup>36</sup> Ya dijimos que el artículo 8º.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, aprobada por Decreto Ley N° 22231, reconoce el derecho de toda persona a que se le siga un procedimiento –dentro de los que se encuentran incluidos expresamente los de naturaleza fiscal– con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable. Vid., la nota 13 del presente documento.

<sup>37</sup> Sobre el control de las potestades administrativas (basada esencialmente en los principios jurídicos); Vid., nuestra colaboración a la RIPDT (núm. 37, diciembre de 1999, páginas 101 y siguientes), titulada «Breves Apuntes sobre la Discrecionalidad en el Derecho Tributario».

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.*

**“(…) la facultad de reexamen  
puede ejercerse siempre  
y cuando no se agrave la  
situación del contribuyente”**

Por lo demás, así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Económico Administrativo–Central español, en su resolución de fecha 30 de marzo de 1989, en la que se puede leer lo siguiente:

**«CONSIDERANDO 3º:** *Que a este aspecto hay que manifestar que la valoración recurrida, cifrada en 108.000.450 pesetas, adolece del mismo defecto que provocó el fallo estimatorio del 30 de septiembre de 1987, esto es, de una ausencia total de motivación que impide que la interesada pueda conocer los criterios determinantes de la misma. Por ello, y dado que el vicio es de suficiente entidad como para determinar la anulación de la comprobación de valores así efectuada, procede anularla ordenando que se realice de nuevo en forma motivada, si bien teniendo presente que, en virtud del principio de la reformatio in peius, reiteradamente proclamado por este Tribunal, la nueva*

*valoración que se atribuya no podrá superar la cuantía de 21.000.000 de pesetas, fijada inicialmente por la Oficina Liquidadora de Estepona»*<sup>38</sup>.

### **3.4 La prohibición de la *reformatio in peius* en materia sancionadora administrativa – La impugnación de una sanción como circunstancia agravante**

El artículo 185º 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 5º.2 de la Resolución de Superintendencia N° 159–2004/SUNAT y el artículo 8º.2 de la Resolución de Superintendencia N°. 141–2004/SUNAT, mediante las cuales la SUNAT 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. Se tratan, pues, de normas que «penalizan» al contribuyente por haber ejercido el legítimo derecho que le corresponde por impugnar una resolución que considera lesiona sus intereses legítimos.

Desde hace algún tiempo venimos afirmando que este tipo de disposiciones de carácter sancionador –y otras más– no se adecuan a las garantías mínimas de un Estado Democrático de Derecho como el que nuestro texto constitucional pretende instaurar. Por el contrario, vienen a colisionar directamente contra el «debido procedimiento», así como contra los principios del derecho penal, aplicables con diversos matices al régimen sancionador administrativo<sup>39</sup>.

Éste es precisamente el sentido de la regla contenida en el artículo 237.3 de la LPAG, al señalar que «cuando

38 Citado por VÍCTOR RAFAEL RIVAS CARRERAS, La reformatio in peius en el Derecho administrativo, Tecnos, págs. 48 y 49. En nuestra doctrina puede leerse una opinión contraria a la vigencia de la prohibición de la reformatio in peius, en los procedimientos tributarios, sustentada por LOURDES CHAU QUISPE y SERGIO EZETA (El Reexamen en el procedimiento tributario, en la obra colectiva Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller, págs. 645 a 666). Incluso en su trabajo los autores llegan a la siguiente conclusión: «El procedimiento tributario admite la posibilidad de que, como consecuencia del ejercicio de la facultad de reexamen, se agrave la situación del administrado, apartándose, en este sentido, de la regulación contenida en la LPAG». No podemos sino discrepar respetuosamente de dicha conclusión, pues, al parecer, los autores se limitan a efectuar un análisis del CT y de la LPAG, olvidándose que el «debido procedimiento administrativo» constituye una garantía de carácter eminentemente constitucional, y por tanto, prevalece sobre el resto del ordenamiento. Por lo demás, así lo ha reconocido expresamente nuestro Tribunal Constitucional, en su Sentencia 1803–2004 AA/TC, en la que se puede leer lo siguiente: «(…) 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».

39 Vid., Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria (Primera y Segunda Parte), en Análisis Tributario, núms. 189 y 190, octubre y noviembre de 2003; así como Algunas aplicaciones de los principios del derecho penal a la potestad sancionadora de la administración tributaria, en Bibliotecal, Edición Bicentenario 1804 – 2004, octubre de 2004. También, Por qué el régimen sancionador tributario vulnera las garantías de los contribuyentes. A propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1803–2003–AA/TC, en Contadores y Empresas, núm. 22, septiembre de 2005.

el infractor sancionado recurra o impugne la resolución adoptada, la resolución de los recursos que interponga no podrá determinar la imposición de sanciones más graves para el sancionado».

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 resultan a todas luces inaplicables.

Por lo demás, este fue el criterio sentado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el expediente N° 1803-2004-AA/TC<sup>40</sup>, en la que se puede leer lo siguiente:

*«En el presente caso, el derecho de impugnar la decisión de la Administración –o derecho de recurrir– ha quedado sin contenido al establecerse con su ejercicio una sanción que, además de desproporcionada (...), ha terminado por conculcarlos, tras confirmarse la decisión de primera instancia. De este modo, el Tribunal opina que la aplicación de las disposiciones que autorizan dicha actuación a la Administración, resulta contraria al derecho constitucional de ejercitar los recursos pertinentes incluso en sede administrativa y, por tanto, violan también el derecho de defensa.*

(...)

*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.*

(...)

*En consecuencia, en el presente caso, al haberse incrementado el monto de la multa como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional, dicho incremento producido (...) resulta nulo; y las normas que así lo autorizan, inaplicables por ser violatorias del derecho de defensa, del derecho a los recursos y a la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa conforme se ha señalado en los párrafos precedentes».*

Finalmente, el fallo culmina exhortando a la Superintendencia Nacional de Administración

Tributaria, a efectos de que modifique el régimen sancionador respetando los derechos y principios constitucionales<sup>41</sup>.

### 3.5 Derecho a ser notificado válidamente

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 –como en el caso del correo electrónico–, constituye una vulneración al «debido procedimiento», pues impide conocer efectivamente el contenido de los documentos emitidos por la Administración<sup>42</sup>.

## IV. Conclusiones

De cuanto se ha dicho, podemos extraer las siguientes conclusiones:

1. Un Sistema Tributario justo requiere una Administración Tributaria que goce de las facultades y potestades suficientes para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales –como el «debido procedimiento»–, pueda efectuar el cobro de las deudas tributarias y sancionar los incumplimientos de las obligaciones tributarias.
2. El procedimiento administrativo en un Estado Democrático de Derecho cumple una triple finalidad: 1°) Es un medio de formación de la voluntad administrativa; 2°) Es una garantía para los ciudadanos–administrados; y, sobretodo, 3°) Es una institución de carácter constitucional, pues garantiza valores o bienes recogidos expresamente por nuestro texto constitucional,

<sup>40</sup> Se trata de un Proceso de Amparo seguido contra la SUNAT, por la aplicación de una sanción de multa –aplicada por no otorgar comprobantes de pago–, cuya cuantía se incrementó en más del 300% por la impugnación de la sanción en la vía administrativa. Es preciso indicar que el incremento de la sanción se debió a la pérdida de los beneficios derivados de la aplicación del Régimen de Gradualidad de la SUNAT, como consecuencia de la impugnación de la sanción en sede administrativa.

<sup>41</sup> Lamentablemente, desde que la sentencia fue emitida (25 de agosto de 2004) hasta la fecha no se ha dado cumplimiento a lo preceptuado por el Tribunal Constitucional.

<sup>42</sup> Confróntese con el artículo 20°.1.2 de la LPAG, según el cual se permite la notificación mediante telegrama, correo certificado, telefax; o cualquier otro medio que permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo y quien lo recibe, «siempre que el empleo de cualquiera de estos medios hubiese sido solicitado expresamente por el administrado».

- tales como: una administración de los tributos de manera eficaz, el sometimiento pleno de los actos administrativos al ordenamiento jurídico (principio de legalidad), 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, entre otros.
3. Pese a ello, el Libro Tercero del Código Tributario «Procedimientos Tributarios» no contiene una regulación sistemática relacionada a los Procedimientos Administrativos de Recaudación, Fiscalización, Consultas Tributarias, así como el Procedimiento Sancionador Tributario, entre otros.
  4. El «debido procedimiento» constituye una garantía plenamente aplicable a todos los procedimientos administrativo-tributarios, en sus tres manifestaciones: 1º) Derecho a ser oído; 2º) Derecho a ofrecer y producir pruebas; y, 3º) Derecho a obtener una decisión motivada y fundada. Así, lo han declarado expresamente el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal y la propia LPAG.
  5. En cuanto al derecho a ser oído, podemos afirmar que se vulnera esta garantía en los siguientes supuestos: 1º) Ante la inexistencia de una configuración normativa del procedimiento de fiscalización como un verdadero «Procedimiento Administrativo»; 2º) Cuando la Administración aplica sanciones «de plano»; es decir, sin conceder el trámite de audiencia al administrado; 3º) En los casos en los que la Administración compensa y ejecuta de oficio los créditos con deudas tributarias que no tengan la condición de «exigible»; 4º) En los casos en que la Administración no confiere el trámite de audiencia en un procedimiento de fiscalización antes de la emisión de los actos administrativos que ponen fin a la instancia; y, 5º) En los casos en que se impide a los contribuyentes el derecho a conocer el expediente antes de que se encuentre culminado.
  6. En relación al derecho a ofrecer y producir pruebas, podemos afirmar que dicha garantía queda vulnerada en los casos en que se restringe la posibilidad de presentar declaraciones rectificatorias (artículo 88º del CT), así como cuando se limita la posibilidad de ofrecer y actuar medios probatorios dentro del Procedimiento Contencioso – Tributario (actualmente sólo se pueden ofrecer y actuar los siguientes medios probatorios: documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver).
  7. En cuanto al derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, es preciso señalar que dicha garantía queda lesionada, en los siguientes supuestos: 1º) Cuando no se garantiza que el sujeto intervenido en un procedimiento de fiscalización sea notificado en todos los casos con un acto administrativo que ponga fin al procedimiento; 2º) Cuando no se obtiene una resolución que ponga fin al procedimiento de fiscalización en un plazo razonable; 3º) Cuando en la resolución de un recurso administrativo, el órgano resolutor hace ejercicio de su facultad de reexamen, agravando la situación del contribuyente; 4º) En los casos en que la impugnación de una sanción constituye una circunstancia agravante; 5º) Cuando se permite que la Administración recurra a mecanismos de notificación que no garanticen una recepción fehaciente del documento por parte del administrado.
  8. Es preciso que la regulación de los procedimientos tributarios –así como las interpretaciones de las normas efectuadas por las Administraciones Tributarias–, reconozcan sin excepciones las garantías derivadas del «debido procedimiento». Por tanto, debe eliminarse cualquier dispositivo o desecharse cualquier interpretación –por inconstitucional– que, por cualquier circunstancia, impida a los deudores tributarios a exponer sus argumentos en cualquier etapa del procedimiento, a ofrecer y producir todo tipo de pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. 