

El procedimiento contencioso tributario y la facultad de reexamen

Luis Hernández Berenguel

Catedrático de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la PUC

Las controversias que se suscitan entre los sujetos pasivos y el Estado, o entre terceros y el Estado, como consecuencia de la aplicación de las normas tributarias, se resuelven haciendo uso del procedimiento contencioso tributario. El Código Tributario ecuatoriano, al referirse a la jurisdicción contencioso tributaria, señala en su artículo 218 que ésta consiste "en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de Leyes, Reglamentos o Resoluciones de carácter tributario".

Nuestro Código Tributario, en su Libro Tercero denominado "De las Reclamaciones y Recursos", trata esta cuestión en dos Títulos. El primero, reservado al procedimiento administrativo, y el segundo al procedimiento ante el Poder Judicial. No se utiliza la expresión "procedimiento contencioso tributario".

Desde el punto de vista doctrinario, se ha discutido mucho respecto de las características que debe tener dicho procedimiento y de la naturaleza de los órganos encargados de resolver las controversias. Igualmente, tales aspectos han sido materia de amplios debates en congresos y conferencias internacionales.

En las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, celebrados en 1957 en la ciudad de Montevideo, respecto del "proceso administrativo" se emitió resolución en favor de la creación de tribunales en lo contencioso administrativo, que estuvieran organizados en forma independiente del Poder Ejecutivo y que pudieran anular o reformar los actos administrativos definitivos o ejecutorios de la Administración dictados con violación de una regla de derecho o con desviación del poder, con facultades para condenar la reparación del daño causado. Se recomendó el ejercicio de la acción por cualquier persona titular de un interés personal, directo y actual, afectado por el

acto administrativo. Se estableció que la Administración debía resolver los recursos administrativos dentro de plazos breves y perentorios y se recomendó que el silencio administrativo debía entenderse como desestimación del recurso.

En las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en 1958 en la ciudad de México, al tratar específicamente el tema del proceso contencioso tributario, se concluyó que la Administración debía tener la oportunidad de revisar (re-*ver*) sus resoluciones mediante un recurso previo a la fase contenciosa, pero al mismo tiempo se expresó que los tribunales de lo contencioso tributario debían gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo y de no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debía ser la misma que se asegura a los órganos de este poder. Se consideró de necesidad que el procedimiento fuera sencillo y rápido y que asegurara que las causas fueran resueltas dentro de los plazos fijados por la ley, que primara el respeto al principio de igualdad de las partes y que los tribunales estuvieran investidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes.

En las Sétimas Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, celebradas en el año 1976 en la ciudad de Pamplona, se recomienda que los órganos jurisdiccionales competentes para decidir los conflictos tributarios deben funcionar dentro del Poder Judicial y, en todo caso, fuera del ámbito del Poder Ejecutivo. Agrega la resolución adoptada en dichas Jornadas, que en los países en que existan órganos jurisdiccionales dentro del Poder Ejecutivo, su estructura y funcionamiento deben ser organizados sobre la base de su independencia respecto de la Administración activa y de forma que contra sus fallos pueda recurrirse, sin restricciones, al Poder Judicial.

Para los efectos del presente trabajo, adquiere im-

portancia singular que las Jornadas de Pamplona recomiendan, de un lado, la igualdad de garantías de alegación y prueba para ambas partes y, de otro lado, el derecho del interesado a interponer recursos o decidir acciones sin estar condicionado al pago previo de la obligación impugnada ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce.

Valdez Costa¹, al efectuar un enfoque del panorama general de la legislación latinoamericana, se refiere al Perú clasificándolo en un primer grupo, en razón de las características y ubicación de los órganos especializados para la solución de las controversias tributarias. Señala que este primer grupo "está constituido por aquellos países que cuentan con tribunales fiscales administrativos, a los cuales, las normas que los crean, atribuyen carácter jurisdiccional y consecuentemente les reconocen un grado de independencia variable respecto de la Administración activa".

Como se sabe, en nuestro país el procedimiento contencioso tributario administrativo se inicia con la interposición del recurso de reclamación, resolviendo en primera instancia el órgano administrador del tributo y en última instancia el Tribunal Fiscal o el Tribunal de Aduanas, según que la controversia verse sobre tributos internos o sobre tributos aduaneros, respectivamente. En esencia, dicho procedimiento es de doble instancia, aún cuando excepcionalmente se convierte en un procedimiento de triple instancia. En efecto, tratándose de tributos internos, ello ocurre cuando el órgano encargado de resolver en primera instancia está sometido a jerarquía, esto es que depende de un superior jerárquico que actúa en segunda instancia, de forma tal que el Tribunal Fiscal queda encargado de resolver la controversia en tercera y última instancia administrativa. Tratándose de tributos aduaneros, el procedimiento se convierte en uno de triple instancia, cuando en primera instancia la Aduana respectiva resuelve en favor del interesado, en cuyo caso la resolución es elevada en consulta ante la Dirección General de Aduanas, la que resuelve en segunda instancia, pudiendo recurrir finalmente el interesado, en tercera instancia, al Tribunal de Aduanas. También las controversias sobre tributos aduaneros se resuelven en tres instancias administrativas, actuando la Dirección General de Aduanas en segunda instancia y el Tribunal de Aduanas en tercera y última instancia, cuando la Aduana no resuelve en primera instancia dentro del plazo de ley y el interesado considera, en vista del silencio administrativo, desestimada su solicitud y recurre al superior jerárquico.

De otro lado, en nuestro sistema es posible recurrir al Poder Judicial mediante la interposición de un recurso de revisión, dentro del término de treinta días

útiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la resolución recurrida y previo pago o afianzamiento de la deuda que se impugna. Sin embargo, mientras que para interponer el recurso de revisión de resoluciones del Tribunal Fiscal es necesario que la deuda tributaria objetada exceda de dos unidades impositivas tributarias (más de I/. 20,200 en 1987) o que el monto de las observaciones impugnadas exceda de tres unidades impositivas tributarias (más de I/. 30,300 en 1987), cuando el citado recurso se interpone respecto de resoluciones del Tribunal de Aduanas se requiere que el monto del adeudo impugnado exceda de dos unidades impositivas tributarias o que la materia cuestionada verse sobre la naturaleza del derecho. En todos los casos, el recurso de revisión se interpone ante la Corte Suprema de la República.

Ahora bien, el artículo 66 del Código Tributario concede a la Administración Tributaria la posibilidad de revocar, modificar o sustituir sus actos, después de la notificación del acto que es impugnado, cuando este último ha sido objeto del procedimiento de reclamación previsto en el Capítulo IV del Libro Tercero de dicho Código, con arreglo a lo que dispone el inciso 2) del citado artículo. El procedimiento de reclamación se inicia con la interposición del recurso de reclamación. Es preciso concordar dicha norma con el artículo 120 del Código Tributario, según el cual "la autoridad competente para resolver está facultada para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto, cuando sea pertinente, nuevas comprobaciones".

Este derecho de la Administración Tributaria es conocido bajo el nombre de "facultad de reexamen" y le permite realizar un nuevo proceso de determinación de la obligación tributaria, pudiendo detectar como consecuencia de ello situaciones que no pudo observar en el proceso de determinación que derivó en el acto que ha motivado el recurso de reclamación. Es importante destacar que esta facultad de reexamen constituye un derecho de "la autoridad competente para resolver" y, por lo tanto, puede ser ejercida por el órgano encargado de pronunciarse en cualquiera de las instancias del procedimiento contencioso tributario administrativo. No es objeto del presente trabajo referirse a los otros casos en que la Administración Tributaria puede realizar nuevamente el proceso de determinación de la obligación tributaria ni a los casos de giros provisionales ni de resoluciones de acotación parciales.

La llamada "facultad de reexamen" es pues una determinación suplementaria, en tanto que ha habido ya un proceso previo, realizado por la Administración, de determinación de la obligación tributaria. Es

1. Ramón Valdez Costa: "El Contencioso Tributario en América Latina", Separata de la Revista Uruguaya de Derecho Procesal, Montevideo 1982.

te proceso previo puede haber estado precedido de una determinación hecha por el sujeto pasivo o puede haber sido la primera determinación, según que la ley establezca que, inicialmente, la obligación debe ser determinada por el sujeto pasivo o por el órgano administrador del tributo. No está demás señalar que la determinación suplementaria sólo debe proceder en casos excepcionales.

En el sistema peruano ocurre que el interesado ha interpuesto recurso de reclamación y el órgano administrador considera conveniente ejercer la facultad de reexamen, y al reexaminar encuentra una mayor deuda tributaria. La autoridad competente para resolver incluye en su resolución de primera instancia los nuevos aspectos que ha detectado en virtud del ejercicio de la facultad de reexamen. Por esta razón, el interesado no está en aptitud de interponer recurso de reclamación contra el acto de la Administración que incluye los nuevos aspectos y se ve forzado a interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o ante el Tribunal de Aduanas o el recurso jerárquico si éste correspondiera. El interesado ha perdido, en lo que se refiere a los nuevos aspectos detectados, el derecho a una de las instancias.

La cosa puede ser más grave. Estando el procedimiento contencioso tributario administrativo en la última instancia, el Tribunal Fiscal o el Tribunal de Aduanas, según el caso, pueden ejercer la facultad de reexamen y detectar aspectos nuevos que incrementan la deuda tributaria e incluirlos en la resolución que pone fin al procedimiento administrativo. Recordemos que ambos Tribunales tienen la facultad de reexamen, en cuanto ésta se concede a la autoridad competente para resolver. En esta hipótesis, tampoco contarán los aspectos nuevos en acto separado de la resolución que decide la controversia y por lo tanto, el interesado está formalmente impedido de ejercer su derecho a la impugnación de los nuevos aspectos, habiéndosele prohibido el acceso al procedimiento contencioso tributario administrativo. En otras palabras, en ningún momento de dicho procedimiento, el interesado tuvo la oportunidad de impugnar los nuevos aspectos detectados en el ejercicio de la facultad de reexamen, a pesar de que estos últimos pueden aumentar la deuda tributaria hasta límites insospechados. Es cierto que el interesado puede hacer uso del recurso de revisión ante la Corte Suprema, pero es bueno recordar que el procedimiento ante el Poder Judicial no admite la actuación de pruebas y sólo concede al interesado el derecho a que su abogado haga uso de la palabra y a formular un alegato escrito. En buena cuenta, su capacidad de defensa frente al incremento de la deuda tributaria originado por el ejercicio en última instancia administrativa de la facultad de reexamen, queda reducido al uso de la palabra y al alegato escrito.

Aún en el caso que los nuevos aspectos detectados como consecuencia de la facultad de reexamen, provengan del ejercicio de esta facultad en la primera instancia, caso en el cual en la última instancia administrativa, si el procedimiento es de doble instancia, o en las dos instancias restantes, si el procedimiento es de triple instancia, el interesado puede hacer valer su derecho de impugnación, la realidad es que no solamente se ha perdido el derecho a una instancia sino que, además, el término probatorio únicamente procede en la primera instancia, salvo que se trate de prueba instrumental que es admitida en cualquier etapa del procedimiento, conforme lo ha establecido la jurisprudencia.

El artículo 132 del Código Tributario peruano no da solución al problema pues, en lo que al tema se refiere, en el primer párrafo se limita a permitir que en el recurso de apelación el interesado discuta los nuevos aspectos incorporados en la resolución de la reclamación.

El Código Tributario chileno contiene una buena solución al respecto. En su artículo 134 reconoce la facultad de reexamen cuando el procedimiento contencioso se encuentra en primera instancia y quien debe resolver es la Dirección Regional. En tanto no se produzca el fallo de primera instancia, la Dirección Regional puede disponer que "se practiquen nuevas liquidaciones en relación al mismo impuesto que hubiere dado origen a la reclamación", pero agrega que estas liquidaciones "serán reclamables separadamente de conformidad a las reglas generales, sin perjuicio de la acumulación de autos que fuera procedente en conformidad a las normas del Código de Procedimiento Civil".

En esta forma, el interesado conserva todos sus derechos respecto de las cuestiones incluidas en las nuevas liquidaciones y, por lo tanto, le asiste la facultad de reclamar de ellas y de actuar las mismas pruebas de que pudo hacer uso cuando inició el procedimiento contencioso que ha dado origen al ejercicio de la facultad de reexamen y a las nuevas liquidaciones. Las partes están en un plano de igualdad, pues la Administración Tributaria tiene derecho a la determinación suplementaria y el interesado tiene el derecho a considerar la nueva liquidación como impugnabile conservando todas las garantías que le ofrecía la ley cuando reclamó de la liquidación original.

Matamala² comenta, entre otros sistemas tributarios, el holandés. En este sistema cabe la figura de la transacción, no permitida en el sistema tributario peruano, entre el interesado y la Administración Tributaria, la misma que puede darse en la fase de control o en la fase administrativa del procedimiento contencioso fiscal, jugando un papel importante y deci-

2. Angel Matamala Palacio: "El Sistema Tributario Español en relación con el Mercado Común", Bosch Casa Editorial S.A., Barcelona, 1978.

sivo la figura del Inspector. Hacemos mención del sistema tributario holandés por cuanto en él también es posible que en el procedimiento la Administración Tributaria reexamine la situación y haga una determinación suplementaria, pero ésta tiene otra connotación habida cuenta de la posibilidad de la transacción.

Otro aspecto que deseamos comentar es el relativo a las personas que en nuestro sistema pueden interponer recurso de reclamación, iniciando el procedimiento contencioso tributario. Nuestro Código Tributario concede ese derecho únicamente a los contribuyentes y a los responsables, mediante la norma contenida en el artículo 116, y erróneamente en el inciso 1 del artículo 112, relativo a las atribuciones del Tribunal Fiscal, dice que éste puede conocer y resolver en última instancia administrativa "las reclamaciones que formulen los contribuyentes". Valdez Costa³ cita la sentencia del Tribunal en lo Contencioso Administrativo del Uruguay, expedida el 26 de mayo de 1980, relativa a la procedencia formal de una acción en la medida en que los actores "... tienen un interés directo, personal y legítimo en el caso". El Código Tributario uruguayo se limita a señalar en su artículo 85 que "son aplicables a los procesos tributarios las normas del derecho procesal común y del contencioso administrativo, con las excepciones establecidas en este Capítulo". En cambio, el Código Tributario chileno, por citar un ejemplo que sería deseable seguir, en su artículo 124 permite que pueda reclamar toda persona "que invoque un interés actual comprometido".

Pérez de Ayala y González⁴, al comentar sobre el artículo 166 de la Ley General Tributaria española, definen la legitimación activa como la capacidad para ser parte en un proceso determinado y precisan como condición la existencia de "un interés legítimo, perso-

nal y directo, que es afectado por un acto administrativo; y para cuya protección y defensa es obligado conceder al sujeto interesado la legitimación para impugnarlo".

Dejamos para otro tema el problema relativo a la distinción entre lo contencioso—fiscal y lo contencioso—administrativo a que aluden De Juano⁵ y muchos otros autores, pues el objeto del presente trabajo no es efectuar un análisis exhaustivo del procedimiento contencioso tributario, que adopta diversas modalidades en los sistemas tributarios de los países, sino destacar la existencia en nuestro sistema de dos aspectos muy puntuales que a nuestro juicio deben ser objeto de la modificación de las normas pertinentes del Código Tributario peruano. Dichos aspectos son, como fluye de lo expuesto anteriormente: (a) el recorte de los derechos de quien ha interpuesto una reclamación, cuando la Administración hace uso de la facultad de reexamen; y, (b) la limitación existente en cuanto a las personas que pueden interponer reclamación.

En cuanto al primer aspecto, se hace necesario modificar el inciso 2 del artículo 66 y el artículo 120 del Código Tributario peruano, adoptando una posición análoga a la que, como hemos visto, existe en el Código Tributario de Chile, para impedir el recorte de los derechos del recurrente. En lo que se refiere al segundo aspecto, se hace necesario modificar el artículo 116 del Código Tributario peruano, y concordantemente el inciso 1 del artículo 112, para permitir que el recurso de reclamación no solamente pueda ser interpuesto por los contribuyentes y por los responsables, sino también por todo aquél que tenga un interés legítimo, personal y directo como lo señalan Pérez de Ayala y González⁶ o un interés actual comprometido, como lo dispone el Código Tributario chileno.

3. Ramón Valdez Costa: "Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, concordado y anotado", Ediciones Jurídicas Amaio M. Fernández, Montevideo, 1983.
4. José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González: "Curso de Derecho Tributario", Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 1979, t. II.
5. Manuel De Juano: "Curso de Finanzas y Derecho Tributario", Ediciones Molachino, Rosario, 1969.
6. José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González.