

**UNIVERSIDAD NACIONAL
PEDRO RUIZ GALLO**

ESCUELA DE POST GRADO

DOCTORADO EN DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

INFORME FINAL DE TESIS

**“EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA
INOBSERVANCIA DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DEL
DEBIDO PROCESO”**

AUTOR:

Mag. WILLIAM HUMBERTO VÁSQUEZ LIMO

ASESOR:

Dr. VICTOR BURGOS MARIÑOS

LAMBAYEQUE – PERÚ

2014



**Universidad Nacional “Pedro Ruíz Gallo”
ESCUELA DE POST GRADO
DOCTORADO EN DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA**

INFORME FINAL DE TESIS

**“EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA
INOBSERVANCIA DE LA GARANTIA CONSTITUCIONAL DEL
DEBIDO PROCESO”**

AUTOR:

Mag. WILLIAM HUMBERTO VÁSQUEZ LIMO

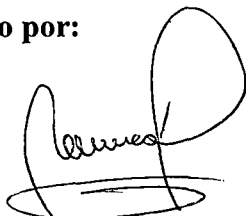
ASESOR:

Dr. VÍCTOR BURGOS MARIÑOS

Lambayeque, Junio 2014

**“EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA
INOBSERVANCIA DE LA GARANTIA CONSTITUCIONAL DEL DEBIDO
PROCESO”**

Presentado por:

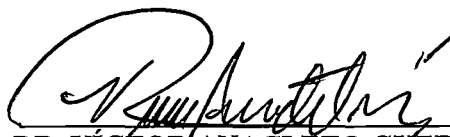


Mag. William Humberto Vásquez Limo
Autor

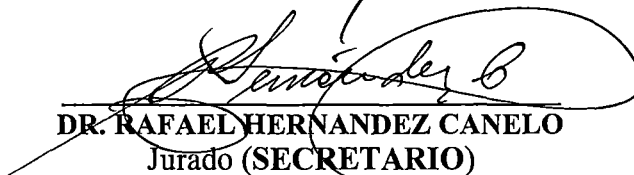


Dr. VÍCTOR BURGOS MARIÑOS
Asesor

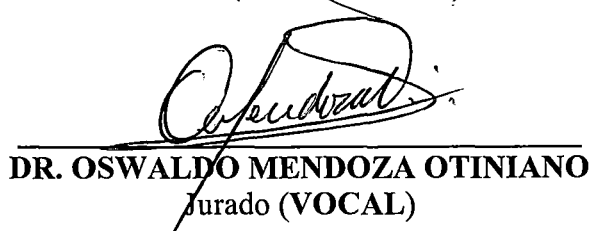
Aprobado por:



DR. VÍCTOR ANACLETO GUERRERO
Jurado (PRESIDENTE)



DR. RAFAEL HERNANDEZ CANELO
Jurado (SECRETARIO)



DR. OSWALDO MENDOZA OTINIANO
Jurado (VOCAL)

Lambayeque, Marzo 2014

DEDICATORIA

A mi familia por ser mi fuente de inspiración, mi fuerza y el motivo que me impulsa para salir adelante.

AGRADECIMIENTO:

A Dios, por guiarme, darme fe, paciencia y fortaleza para llegar hasta este momento tan importante de mi vida y lograr otra meta más en mi carrera.

A los docentes de la escuela de Post Grado de la UNPRG, a mi asesor y miembros del jurado, quienes con sus profundos conocimientos sobre el Derecho han motivado mi desarrollo cognoscitivo, haciéndolo más reflexivo y crítico.

A Katherine, por compartir mis deseos de superación y por su apoyo incondicional.

PRESENTACIÓN

“EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y LA INOBSERVANCIA DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DEL DEBIDO PROCESO”, corresponde al Informe Final de Tesis presentado a la Escuela de Postgrado de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo, que ha sido elaborado por el Magister William Humberto Vásquez Limo; en ella, su autor nos acerca a la imperiosa necesidad de conocer las actuaciones desplegadas por la administración tributaria respecto al cumplimiento y respeto de la garantía y principio constitucional del debido proceso, el cual no solo opera a instancia jurisdiccional, sino también en todas aquellas actuaciones desplegadas por Instituciones públicas o privadas que ejerzan, de una u otra manera, la función estatal de resolución de conflictos, acudiendo para ello a procesos propios de la jurisdicción.

La investigación nos acerca al conocimiento de la aplicación administrativa del debido proceso en los casos de procesos contenciosos tributarios tramitados ante la Administración Tributaria, dentro del cual se emiten resoluciones de determinación, resoluciones de multa, de devolución y de cierre temporal de establecimientos; resaltándose una peculiar problemática en torno a éste principio/garantía, plasmada en el desconocimiento cierto y actual en los usuarios tributarios y el, quizás, aprovechamiento que de ésta circunstancia realiza la administración tributaria, ya que entre el dicho de los funcionarios de la Administración y la percepción desplegada por los usuarios existe una importante brecha de disparidad, lo que torna en enmarañada su tratativa, pues por un lado existe todo un cúmulo de desarrollos dogmático-normativos sobre el debido proceso y los aspectos que enmarca, y de otro su contraste con la aplicación que de aquel cumplen, o exigen, los operadores y usuarios tributarios.

Como tal, se trata de un tema sumamente complicado, cuya tratativa metodológica, asertiva y didáctica, ha sabido el Tesista esbozar a lo largo de la investigación que lo conducirá, por sus méritos personales y profesionales, a la obtención del Grado de Doctor en Derecho y Ciencia Política. No me asiste la duda de que la presente investigación logrará alcanzar la crítica de los especialistas de la materia.

Lambayeque, marzo del 2014

Dr. Víctor BURGOS MARIÑOS
Asesor de Tesis

INFORME FINAL DE TESIS:

***“EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA
INOBSERVANCIA DE LA GARANTIA CONSTITUCIONAL DEL
DEBIDO PROCESO”***



DISPERSIÓN TEMÁTICA

UNIVERSIDAD NACIONAL "PEBRO RUIZ GALLO"
OFICINA CENTRAL DE BIBLIOTECA
PROCESOS TECNICOS
Nº DE REGISTRO:
COD. DE CLASIFICACIÓN:

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

MARCO METODOLÓGICO

1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA
 - 1.1. Formulación del problema
 - 1.2. Justificación e importancia de la investigación
2. OBJETIVOS
 - 2.1. Objetivo General
 - 2.2. Objetivos Especifico
3. HIPOTESIS DE INVESTIGACIÓN
4. UNIVERSO Y MUESTRA.
 - 4.1. Delimitación del universo
 - 4.1.1. Delimitación temporal
 - 4.1.2. Delimitación especial
 - 4.1.3. Delimitación personal
 - 4.2. Población
 - 4.3. Muestra.
5. METODO UTILIZADO
 - 5.1. Método
 - 5.2. Tipo de Investigación
 - 5.3. Técnicas de recolección
 - 5.3.1. Encuestas y entrevistas
 - 5.3.2. Fichaje de información doctrinaria

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

1. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
 - 1.1. Aspectos generales
 - 1.2. Naturaleza jurídica
 - 1.3. Principios del procedimiento administrativo.
 - 1.4. Fuentes del procedimiento administrativo.
 - 1.5. Normatividad.
2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 - 2.1. Definición
 - 2.2. Principios del ordenamiento tributario.
 - 2.2.1. Principio de reserva tributaria.
 - 2.2.2. Principio de igualdad
 - 2.2.3. Principio de no confiscatoriedad
 - 2.2.4. Respecto a los derechos humanos
 - 2.3. Clases de procedimientos tributarios:
 - 2.3.1. Cobranza Coactiva.
 - 2.3.2. Contencioso – Tributario
 - 2.3.3. No Contencioso
3. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
 - 3.1. Naturaleza
 - 3.2. Órganos de resolución.
 - 3.3. El procedimiento contencioso tributario.
 - 3.4. Regulación del procedimiento contencioso tributario.
 - 3.5. Recurso de reclamación.
 - 3.6. Recurso de apelación.
 - 3.7. Recurso de queja
4. EL DEBIDO PROCESO.
 - 4.1. Definición
 - 4.2. Consagración constitucional del debido proceso
 - 4.3. Naturaleza jurídica
 - 4.3.1. El principio constitucional del debido proceso

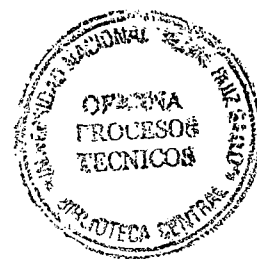
- 4.3.2. El derecho fundamental al debido proceso
- 4.4. Contenido del debido proceso
 - 4.4.1. Derecho a la presunción de inocencia
 - 4.4.2. Derecho de información
 - 4.4.3. Derecho de defensa
 - 4.4.4. Derecho a un proceso público
 - 4.4.5. Derecho a la libertad probatoria
 - 4.4.6. Derecho a declarar libremente
 - 4.4.7. Derecho a la certeza
 - 4.4.8. In dubio pro reo
 - 4.4.9. Derecho a la cosa juzgada.
- 5. EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA
 - 5.1. Extensión del debido proceso a ámbitos no jurisdiccionales.
 - 5.2. El Tribunal Constitucional y el debido proceso en materia tributaria.
 - 5.2.1. Derecho de libre acceso a la jurisdicción y el principio solve et repete.
 - 5.2.2. El derecho de defensa.
 - 5.2.3. El derecho a la tutela cautelar.
 - 5.2.4. El derecho a la motivación.
 - 5.2.5. La prohibición de la reformatio in peius.
- 6. LEGISLACION COMPARADA DEL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA
 - 6.1. En Colombia
 - 6.2. En Chile
 - 6.3. El proceso contencioso tributario en Bolivia
 - 6.4. El proceso contenciosos tributario en Venezuela
 - 6.5. En otras legislaciones

CAPITULO III

MARCO EMPÍRICO (Análisis y Discusión de los resultados)

- 1. HALLAZGOS.
 - 1.1. Datos extraídos de expedientes administrativos contenciosos tributarios
 - 1.2. Datos extraídos de entrevistas a contribuyentes de SUNAT.

- 1.3. Datos extraídos de encuestas a funcionarios de SUNAT
- 2. ANALISIS Y DISCUSIÓN DE LOS HALLAZGOS
 - 2.1. Análisis de los hallazgos.
 - 2.2. Comprobación empírica de la hipótesis



CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFIA

ANEXOS

RESUMEN

La presente investigación está referida a la garantía constitucional de debido proceso, la cual se aplica a todas las instancias del Estado y no corresponde solo a los órganos jurisdiccionales; siendo que, con la observancia de ésta garantía, en los actos administrativos que da origen al procedimiento contencioso tributario llevados ante SUNAT se evitan las diversas vulneraciones que comente el ente administrador tributario mencionado en contra de los contribuyentes quienes categóricamente expresan que los funcionarios de SUNAT no respetan los derechos fundamentales que les asisten, como el derecho de defensa, a ser escuchado, entre otros, resultando que éstos están comprendidos dentro de la garantía del debido proceso. De allí la esencia del interés que se tiene para el desarrollo de la presente investigación.

La ejecución de la investigación, específicamente el trabajo de campo, consistió en la aplicación de tres instrumentos cuya ficha técnica para el recojo de muestras se adjunta como anexos; siendo que tales instrumentos consistieron en una ficha de obtención de datos aplicada a 81 expedientes tramitados ante SUNAT, 150 encuestas a contribuyentes y 20 encuestas a funcionarios de SUNAT; lo cual, tras su correlación con el Marco Teórico, y luego del análisis y discusión de los hallazgos se llega a comprobar que la hipótesis formulada en la presente investigación está corroborada en parte, ya que conforme a la encuesta aplicada a los funcionarios de SUNAT, ellos sí tienen conocimiento de la observancia de la garantía constitucional del debido proceso en el procedimiento contencioso tributario; sin embargo en la realidad no se refleja eso, por el contrario luego de realizado el trabajo de campo, se establece que no se observa debidamente la garantía constitucional en cuestión, vulnerándose derechos como el de libertad probatoria, derecho de defensa, igualdad de armas, motivación de resoluciones e información.

ABSTRACT

This research refers to the constitutional guarantee of due process, which is applied to all instances of the state and not for the courts alone ; being that, with the enforcement of this guarantee, the administrative acts giving rise to the tax disputes process brought SUNAT various violations to comment on the above mentioned entity tax administrator against taxpayers who avoided categorically expressed that officials SUNAT not respect fundamental rights they have , including the right of defense, to be heard , among others, proving that they fall within the guarantee of due process. Hence the essence of the interest that you have for the development of this research.

The implementation of the research, specifically the fieldwork consisted of three instruments whose data sheet for the gathering of samples are attached as annexes; whereas those instruments consisted of a record of data collection applied to 81 cases processed before SUNAT, 150 surveys and 20 surveys taxpayers officials SUNAT ; which , after correlation with the theoretical framework , then the analysis and discussion of the findings in the finding that the assumption made in the present research is supported in part, because according to the survey of officials SUNAT they do have knowledge of the observance of the constitutional guarantee of due process in tax litigation proceedings; however in reality not reflected that, on the contrary made after fieldwork , states that are not properly observed the constitutional guarantee in question, as the rights to be violated probation , defense rights, equality of arms, resolutions motivation and information .

INTRODUCCION

La presente tesis titulada **“El procedimiento administrativo contencioso tributario y la inobservancia de la garantía constitucional del debido proceso”** está referida a la observancia del principio/garantía del debido proceso en los actos administrativos realizados por el ente administrador tributario como lo es SUNAT, puesto que su observancia no sólo es exigible en el ámbito jurisdiccional sino también ha de “extenderse” a otros ámbitos como el arbitraje, el procedimiento administrativo e incluso al ámbito de los particulares; en ese sentido se hace necesario investigar este tema, toda vez que se tiene conocimiento que el ente fiscal no toma en consideración tal garantía, lo que acarrea vulneraciones de parte de los contribuyentes y quejas por parte de los abogados, siendo extensible éste actuar al Tribunal Fiscal; por lo que, analizando la situación actual de la aplicación del debido proceso en el proceso contencioso tributario, se busca proponer los lineamientos para superar esos inconvenientes, aportando los criterios a tenerse en cuenta por parte de la Institución administradora de los tributos nacionales.

Desde la planificación de la investigación se ha evidenciado la necesidad de conocer las diversas actuaciones desplegadas por la administración tributaria acerca del cumplimiento y respeto del principio/garantía del debido proceso al interior de los casos puestos en conocimiento del ente recaudador de tributos, resaltándose la particular problemática en torno al tema, la cual ha quedado plasmada en el desconocimiento, cierto y actual, de los usuarios-contribuyentes y quizás, en el aprovechamiento que de ello pudiera realizar la propia administración, al existir entre ambas partes una importante brecha de disparidad.

Durante el desarrollo del marco teórico se ha advertido que el Tribunal Constitucional se ha encargado de establecer que el principio/garantía del debido proceso no es exclusivo en sede judicial, sino también es de aplicación a todo tipo de procedimiento en lo que directa o indirectamente tenga injerencia el Estado como ente encargado de resolver conflictos; de allí la afirmación categórica de su aplicación en sede tributaria, dado que se trata de una figura jurídico-administrativa, de la cual –cabe señalar– poco o nada se ha dicho en nuestro país. Y, aunque a nivel doctrinario se haya sostenido que el Derecho Administrativo contiene diversas potestades de imperio, ésta es inaplicada

o mal entendida por diversos funcionarios públicos, quienes se equivocan al pensar que es respecto de ellos que se aplica la obediencia que la ley establece, cuando lo cierto es que es a la ley, a su mandato, que todos estamos sometidos, sin excepción alguna. Empero, tal es la percepción que tienen los usuarios tributarios quienes precisan, ya en la ejecución del trabajo de campo del presente estudio, que no existe igualdad de condiciones que permitan sostener la vigencia del principio/garantía del debido proceso. Ahora, no se puede dejar de señalar que el incumplimiento de los principios del procedimiento administrativo intenta ser sustentado, y hasta justificado, so pretexto del bienestar común, no cayendo en la cuenta que con ello se violenta abiertamente el mandato del Art. IV, numeral 4.2, de la Ley N° 27444, que está referido al debido procedimiento administrativo.

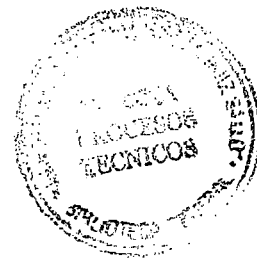
Al desarrollarse la investigación, quedó establecido, en primer lugar, que el propósito de la misma debía de estar orientada hacia la *determinación del grado de observancia y respecto, en el procedimiento contencioso tributario a cargo de la SUNAT, de la garantía constitucional del debido proceso, buscando determinar y precisar los factores de su inobservancia, a efectos de proponer las diversas soluciones*, tanto fácticas como jurídicas; ello debido a que la pregunta problematizadora a desentrañar quedó como sigue: *¿Cuál es el grado de incidencia en la vulneración de derechos fundamentales producidos por la inobservancia de la garantía constitucional del debido proceso por parte de los funcionarios de SUNAT en los procedimientos contenciosos tributarios?*, llegándose a establecer como respuesta adelantada al problema, la siguiente: *“Siendo el debido proceso un principio/garantía constitutivo de los derechos fundamentales de la persona humana, exigible para todo tipo de procedimiento en los que interviene la potestad resolutoria estatal, se advierte un alto grado de vulneración por parte de los funcionarios de la Administración tributaria, la misma que se corrobora por el elevado índice de insatisfacción de los contribuyentes de la ciudad de Chiclayo, quienes motivan sus reclamaciones e impugnaciones –particularmente– en la falta de motivación e impedimento irrestricto del ejercicio del derecho de defensa, lo cual será superado con la debida publicidad que la institución realice de la existencia y aplicación del principio/garantía del debido proceso y su aplicación plena por parte de los operadores tributarios”*.

Para lograr la contrastación sólida entre problema e hipótesis, la investigación transitó por el desarrollo del **Marco Metodológico**, cuya construcción pertenece a la fase de la planificación y elaboración del marco teórico; por la consolidación del **Marco Teórico**, el mismo que contiene los aspectos doctrinarios referidos al procedimiento administrativo en general y el procedimiento administrativo tributario en particular, para de lleno ingresar a abordar el procedimiento contencioso tributario, implementando las bases teórico-académicas de un quinto punto a tratar, esto es el debido proceso, visto desde su aspecto general, cuya tratativa en particular es tratado en un sexto punto, con el sub título de debido proceso en materia tributaria. Cabe señalar que el diseño del marco teórico está orientado a comprender el contenido y la utilidad de la observancia del debido proceso; así como, por el acopio de información tanto de expedientes contenciosos tributarios, contribuyentes y funcionarios de la administración tributaria, construyéndose de ésta forma el **Marco Empírico**, para lo cual se tiene desde la planificación de la investigación delimitado la población de estudio sobre el cual se aplicó el trabajo de campo, del cual se extrae la correspondiente muestra representativa cuyo tamaño corresponde al estudio de 81 casos, con aplicación de encuestas a 150 contribuyentes, de los cuales 32 nos proporcionarán la información específica que el estudio requería, y encuesta a 20 funcionarios de SUNAT; siendo que, luego del análisis y discusión de los hallazgos se realiza la comprobación de la hipótesis planteada.

Finaliza ésta investigación presentando las respectivas conclusiones y recomendaciones; ello sin perjuicio de señalar la bibliografía que sirvió para la elaboración del presente proyecto, abarcando información también de revistas jurídicas y de Internet; adjuntándose como anexos los fichas técnicas de los instrumentos utilizados.

El autor.

CAPITULO I MARCO METODOLÓGICO



1. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

La Constitución Política del Perú en su artículo 139°, en el inciso tercero, establece como uno de los principios y garantía de la función jurisdiccional la **observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional**; y en ese sentido el **Tribunal Constitucional** se ha pronunciado señalando que: *“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”* - Exp. N° 0090-2004 AA/TC; asimismo ha indicado que *“El derecho al debido proceso, reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución, es un derecho cuyo ámbito de irradiación no abarca exclusivamente en el campo judicial sino que se proyecta con las exigencias de su respeto y protección, sobre todo órgano publico o privado, que ejerza funciones formales o materialmente jurisdiccionales”* - Exp. N° 6149-2006 A.A.

Pese a la importancia que representa en sí el debido proceso y su aplicación práctica en la administración pública, debemos de empezar señalando que en nuestro país casi nada se ha dicho en torno a ésta importante institución jurídico-administrativa (no jurídico-procesal), de allí que sea percibida por el ciudadano de a pie como una mera construcción teórica sin ningún tipo de aplicación práctica y peor aún, incomprensible por lo enmarañado que se tornan los TUPAS institucionales y lo inalcanzables en su comprensión, dado la disposición normativa de aquellos, haciendo imposible una verdadera vivencia del proceso y de los procedimientos administrativos, cuando no tormentosos y costosos.

La doctrina nos enseña que el Derecho Administrativo se encuentra imbuido de diversas potestades de imperio, en donde debe de imperar la voluntad de la ley, pero ésta es muchas veces mal entendida por funcionarios y servidores públicos quienes creen que la obediencia se debe hacia ellos antes que a la norma por la que se establece

el procedimiento administrativo respectivo. Éste es el caso de las percepciones que los administrados tributarios tienen respecto de los administradores tributarios, debiendo así en irregular el trato en igualdad de condiciones, dentro de lo que cabe considerar para la vigencia y primacía del principio/garantía del debido proceso, en virtud al cual todo funcionario de la administración pública debe adecuar su actividad, tanto en la instancia de garantía, como de ente garantizador.

Ahora bien, los resultados obtenidos de la indagación previa sobre la percepción que el público usuario tiene de la administración tributaria llevan a señalar que en gran medida se incumplen los principios del procedimiento administrativo so pretexto del bienestar común, que es finalmente el que procura alcanzar la administración tributaria, aún cuando con ello se vulnere directamente lo regulado en el Art. IV, numeral 1.2, de la Ley N° 27444 que regula: *“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 se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo”*.

Surge una primera interrogante, a los fines de conducción hacia la solución del problema a identificarse más adelante, ¿Cuál ha sido el desarrollo histórico del actual procedimiento administrativo peruano?. Referencialmente diremos que los esfuerzos y tentativas se concretan en el Decreto Supremo N° 006-67-SC llamado Reglamento de Normas Generales de Procedimiento Administrativo (RNGPA) formulado tomando como modelo la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 de España; serán por tanto las posteriores normas, a partir de ésta, las que nos permitirán conocer, al detalle, el procedimiento administrativo tributario, al cual podemos identificar como un procedimiento que tiene características propias por la especialidad de la materia, regidos entre otros por los principios de reserva de la ley y de no confiscatoriedad, a manera particular de tramitación administrativa. ¿Pero en qué consisten cada uno de éstos principios?; ¿Aquellos autorizan para la suspensión del principio/garantía del debido proceso?; ¿Le resultan oponibles en todos los procedimientos tributarios o en



alguno de manera especial?; ¿Qué han resuelto al respecto los diversos órganos resolutores tributarios?; ¿Los administrados invocan, al interior del proceso contencioso tributario la vulneración del principio/garantía del debido proceso?, ¿Cuál es la alegación más concurrente por parte de los administrados en sus diversos actos reclamables?; ¿Cuál es la tratativa administrativa, doctrinaria, que se le otorga a la prueba, con respecto a su admisibilidad?, ¿Qué principios probatorios rigen en el proceso contencioso tributario?, ¿Tales principios son respetados, aplicados-invocados, por las partes intervinientes?

Debe quedar claro que el debido proceso, cuyo origen es anglosajón, se descompone en: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales y, el debido proceso adjetivo, referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. De allí que éste comprenda numerosas instituciones relacionadas tanto con las partes como con la jurisdicción que han de preservar la certeza en el proceso, busca rodear al proceso de la garantías mínimas de equidad y justicia que respaldan en legitimidad la certeza en derecho de su resultado; a través del debido proceso se precipitan todas las garantías, derechos fundamentales y libertades públicas de las que es titular la persona en el Estado Social y Democrático de Derecho. A manera de incursión temática, y ante la pregunta ¿qué es el debido proceso? se puede sostener que, en general, el debido proceso comparte una doble naturaleza, pues de un lado es un principio constitucional que orienta la función jurisdiccional y, por otro lado, se constituye en un derecho fundamental. De allí la importancia de abordar la problemática del mismo en relación al debido proceso seguido ante la administración tributaria, puesto que no debeos olvidar que éste encierra en sí un conjunto de garantías constitucionales que se pueden perfilar a través de identificar las cuatro etapas esenciales de un proceso: imputación, defensa, prueba y resolución, traducidos todos ellos en números derechos que atañen tanto a la administración como a los administrados.

Es menester señalar que, en el desarrollo temático de la presente investigación se abordarán los temas referidos a la extensión propiamente dicha del debido proceso a los ámbitos no jurisdiccionales, como lo es la administración tributaria, así como lo señalado, a la fecha, por el órgano de vigilancia del cumplimiento de los derechos

fundamentales del ser humano y de la sociedad en general, nos referimos al Tribunal Constitucional; todo lo cual nos ha de permitir sostener como válida la formulación problemática siguiente:

1.1. Formulación del problema:

¿Cuál es el grado de incidencia en la vulneración de derechos fundamentales producidos por la inobservancia de la garantía constitucional del debido proceso por parte de los funcionarios de SUNAT en los procedimientos contenciosos tributarios?.

1.2. Justificación e importancia de la investigación: Teniendo en cuenta que la justificación del estudio del problema a investigar consiste básicamente en explicar las razones por lo que es conveniente realizar la investigación y ello radica básicamente en establecer ¿Por qué? y ¿Para qué? se investiga; en ese sentido tenemos que el debido proceso es una garantía constitucional que se aplica a todas las instancias del Estado y no corresponde solo a los órganos jurisdiccionales y con la observancia de esta garantía constitucional se evitaría las arbitrariedades que comente el ente administrador tributario, como es el caso específico de SUNAT. Constantemente se ha escuchado quejas de parte de los contribuyentes y abogados, señalando que SUNAT no se respecta algunos derechos fundamentales, como el derecho de defensa, a ser escuchado, entre otros, resultando que éstos están comprendidos dentro de la garantía constitucional del debido proceso; por tanto hay la vulneración de tal garantía constitucional y para evitar tal situación, es el interés por investigar este asunto y poner al alcance las soluciones pertinentes.

2. OBJETIVOS

2.1. Objetivo General

Determinar el grado de observancia y respecto, en el procedimiento contencioso tributario a cargo de la SUNAT, de la garantía constitucional del debido proceso, buscando establecer y precisar los factores de su inobservancia, a efectos de proponer las diversas soluciones, tanto fácticas como jurídicas.

2.2. Objetivos Específicos

- Precisar los derechos fundamentales y principios contenidos en el debido proceso que deben tomarse en cuenta en el procedimiento contencioso tributario.
- Determinar y precisar los factores de la inobservancia del debido proceso en el procedimiento contencioso tributario a cargo de la SUNAT
- Establecer la implicancia de la inobservancia del debido proceso en el procedimiento contencioso tributario a cargo de la SUNAT.
- Explicar la incidencia positiva y el logro de la paz social a través de la observancia y respecto de la garantía constitucional del debido proceso.

3. HIPOTESIS DE INVESTIGACIÓN

3.1. HIPOTESIS

Siendo el debido proceso un principio/garantía constitutivo de los derechos fundamentales de la persona humana, exigible para todo tipo de procedimiento en los que interviene la potestad resolutoria estatal, *se advierte un alto grado de vulneración por parte de los funcionarios de la Administración tributaria, la misma que se corrobora por el elevado índice de insatisfacción de los contribuyentes de la ciudad de Chiclayo, quienes motivan sus reclamaciones e impugnaciones –particularmente– en la falta de motivación y derecho de defensa, lo cual será superado con la debida publicidad que la institución realice de la existencia y aplicación del principio/garantía del debido proceso y su aplicación plena por parte de los operadores tributarios.*

3.2. VARIABLES.

3.2.1. Variable Independiente: La vulneración por parte de los funcionarios de la Administración tributaria en los procesos administrativos no jurisdiccionales contenciosos tributarios del principio/garantía del debido proceso.

3.2.2. Variables Dependientes:

- Generación de un elevado índice de insatisfacción de los contribuyentes de la ciudad de Chiclayo contenida en la motivación

de sus reclamaciones e impugnaciones, en lo referido a la falta de motivación y derecho de defensa.

- Percepción de la inexistencia del debido proceso como principio/garantía constitutivo de los derechos fundamentales de la persona humana, exigible para todo tipo de procedimiento en los que interviene la potestad resolutoria estatal, en los procesos contenciosos administrativos, debido a la falta de difusión oportuna por parte de la Administración Tributaria.
- Revalorización de la importancia y contenido de los derechos fundamentales y principios procesales que forman parte del debido proceso, por parte de los funcionarios de SUNAT.
- Grado de incidencia positiva y el logro de la paz social a través de la observancia y respecto de la garantía constitucional del debido proceso.

4. MARCO TEORICO REFERENCIAL

El procedimiento administrativo es un mecanismo de ejercicio de la función ejecutiva que exige como presupuesto el mandato del legislador o la necesidad de protección de un derecho constitucionalmente preestablecido. Este procedimiento está a disposición de la administración pública para resolver los conflictos de interés con respecto a los particulares, con ella o entre sí, en consecuencia viene a ser un conjunto de reglas que reconocemos como procesales y que deben tenerse en cuenta por el órgano administrador, que para el caso materia de investigación sería el actuar de SUNAT.

En ese orden de ideas tenemos que la Constitución, especialmente en el artículo 139º, ha reconocido un conjunto de derechos y principios procesales, de los cuales derivan un conjunto de consecuencias en orden tanto a los derechos y garantías de los justiciables, en cuanto a los límites de los poderes públicos; estos principios son de proporciones jurídicas de carácter general y abstracto que dan sentido o inspiran en normas concretas. Asimismo nuestra Constitución ha incorporado un conjunto de garantías genéricas y una extensa relación de garantías específicas; se trata, en ambos casos, de una vasta relación de cláusulas de relevancia constitucional que definen la

formación del objeto procesal y régimen de actuación de las partes así como de la administración pública.

El debido proceso forma parte de las garantías procesales específicas, para ellos es necesario precisar que ésta garantía fue introducida formalmente en esos términos, en la Constitución de los Estados Unidos, a través de la V Enmienda (1791), progresivamente fue evolucionando y ser considerada una garantía de mera legalidad – como simple reserva de ley– pasó a configurarse como una garantía de justicia.

Para nuestro ordenamiento jurídico, de raíz euro continental el debido proceso es una cláusula de carácter general y residual o subsidiaria, por tanto, constitucionaliza todas las garantías establecidas por la legislación ordinaria, en cuanto ellas sean concordantes con el fin de justicia a que está destinado la tramitación de un caso judicial; en líneas generales, el citado derecho es utilizado para amparar derechos no expresamente reconocidos en otros apartados de la ley fundamental.

El debido proceso comprende numerosas instituciones relacionadas tanto con las partes como con la jurisdicción que han de preservar la certeza en el proceso, busca rodear al proceso de la garantías mínimas de equidad y justicia que respaldan en legitimidad la certeza en derecho de su resultado; a través del debido proceso se precipitan todas las garantías, derechos fundamentales y libertades públicas de las que es titular la persona en el Estado Social y Democrático de Derecho.

El Tribunal Constitucional, bajo el concepto de proceso regular que abre su posibilidad de acceso al conocimiento de las decisiones adoptadas por la jurisdicción ordinaria, ha definido el debido proceso como un mecanismo rodeado de elementos compatibles con la justicia; desde esa perspectiva amplísima sin reparar en las garantías específicas ha incorporado diversos derechos dentro de la noción de “debido proceso” de cuya evaluación más bien se desprende que no la toma como una garantía propia sino como un principio informador y directivo de toda la actividad jurisdiccional, en efecto los derechos son: 1. El derecho de defensa y el derecho de motivación de las resoluciones judiciales; 2. El derecho al plazo razonable; 3. El derecho a la cosa juzgada material; 4. El derecho a la jurisdicción y procedimientos preestablecidos y el

derecho a la instancia plural; 5. El derecho a la igualdad de armas; 6. El derecho a la presunción de inocencia y 7. El derecho al ne bis in idem procesal.

Finalmente resulta inevitable mencionar que el mismo Tribunal Constitucional, en reiterada y uniforme jurisprudencia, señala que el debido proceso, como principio constitucional, está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, *incluidos los administrativos*, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que puedan afectarlos; vale decir que cualquier actuación y omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo; así, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuáles se refiere el artículo 139º de la Constitución, siendo que el fundamento principal encuentra su sustento de que tanto la administración como la jurisdicción están indiscutiblemente vinculadas a la carta Magna, de modo que si la administración resuelve sobre asuntos de interés del administrado y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocadas ante el órgano jurisdiccional.

5. UNIVERSO, POBLACION Y MUESTRA.

5.1. Delimitación del universo

5.1.1. Delimitación temporal: Se tendrá en cuenta las resoluciones expedidas por la administración tributaria a nivel del Tribunal Fiscal en el periodo comprendido entre los años 2009-2010.

5.1.2. Delimitación espacial: Con respecto a SUNAT será a nivel regional, esto es, la Intendencia Regional de Lambayeque.

5.1.3. Delimitación personal: Tiene como objeto de estudio a los funcionarios y contribuyentes de SUNAT – I.R. Lambayeque.

5.2. Población: Se ha determinado de la siguiente manera

- Resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal con relación a recursos de apelación en procedimientos contenciosos tributarios seguidos ante Sunat – I.R. Lambayeque, en los años 2009 y 2010.

- Los funcionarios y contribuyentes de la Intendencia Regional Lambayeque – SUNAT.
- Los usuarios recurrentes a las diversas dependencias de la Oficina de Atención al Contribuyente de la Intendencia Regional Lambayeque – SUNAT.

5.3. Muestra: Los expedientes elevados de la Intendencia Regional Lambayeque – SUNAT al Tribunal Fiscal, con recurso de apelación en procedimientos contenciosos tributarios, en el año 2009 fueron 340 y en el año 2010 sumaron 466 expedientes, haciendo entre los dos años un total de 810 expedientes; determinándose, discrecionalmente una muestra estadística válida correspondiente al 10% de la población, esto es 81 expedientes. Respecto de los funcionarios, aleatoriamente se han escogido a 20 personas, cuyo vínculo laboral se encuentra vigente con la Intendencia Regional de Lambayeque; de igual forma, en los meses señalados para el recojo de muestras se procedió a encuestar a 150 contribuyentes, a razón de diez contribuyentes por día, durante 15 días, con intervalos de dos días por vez, y que para la presentación o tramitación de sus reclamaciones o apelaciones.

6. METODOS UTILIZADOS

6.1. Métodos: Los métodos que tendremos en cuenta en la presente investigación son el Inductivo-Deductivo, de análisis-síntesis, descriptivo-explicativo y dogmático.

6.2. Forma y Tipo de Investigación: La investigación es de forma aplicada, de tipo explicativa, por la función principal de sus variables, orientadas a determinar y dar a conocer de la inobservancia del tema investigado, así como orientadas a explicar objetivamente a la eficacia de la normatividad vinculada al tema.

6.3. Técnicas de recolección

6.3.1. Encuestas y entrevistas: Dirigidas a los funcionarios de la intendencia regional de Lambayeque–SUNAT, así como a contribuyentes en según la proporción señalada para la muestra de estudio; previamente se efectuaron los cuestionarios de preguntas que se anexan en el presente Informe Final.

6.3.2. Fichaje de información doctrinaria: Se utilizará el sistema de las fichas bibliográficas a fin de recabar y guardar la información obtenida de los diversos trabajos consultados, para luego analizarla, procesarla e interpretarla conforme a los criterios metodológicos tomados en cuenta para la presente investigación; también se recabará información de revistas jurídicas escritas como las virtuales alojadas en las diversas páginas del Internet.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

1. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

1.1. Aspectos Generales

Enunciado de modo general el tema que me ocupa, pudiera presentar poco interés para los especialistas; sin embargo, las generalidades de ésta, ahora, importante institución jurídico-administrativa (no jurídico-procesal) no han sido ahondadas ni en la doctrina ni en la jurisprudencia nacionales. Doctrinalmente en nuestro medio no se ha hecho nada, es el quehacer académico argentino y el español donde la materia presenta avances importantes.

La imagen de la vivencia procedimental en el quehacer administrativo es decepcionante, al punto de que el ciudadano no percibe la existencia de norma alguna que regule el comportamiento burocrático. Para superar esto último surgió el imperativo para las administraciones públicas de ordenar sus procedimientos en los Textos Únicos de Procedimientos Administrativos, obligación no cumplida en su totalidad y, si cumplida, observados de los modos más diversos en las dependencias del Estado.

La existencia de un Texto Único Ordenado de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, el proceso de privatización y la descentralización de la organización administrativa del Estado imponen la revisión de las bases teórico-prácticas del Procedimiento Administrativo que hagan factible una renovación normativa sustancial y una vivencia real en el personal al servicio de la Administración Pública, en los gestores de servicios públicos y en el ciudadano en general. No debe perderse de vista que la privatización lleva el procedimiento administrativo al ámbito de la gestión privada.

Para el profesor Víctor Anacleto¹, el procedimiento administrativo es el conjunto de normas y de principios que informan la actuación de los órganos que ejercen función administrativa, regulando los trámites, requisitos y formalidades que deben cumplir para la emisión de la voluntad administrativa.

¹ **ANACLETO GUERRERO**, Víctor: Guía de procedimientos administrativos y del proceso contencioso administrativo, Editorial Grijley, Lima, 2008.

1.2. Naturaleza jurídica del procedimiento administrativo

Sabido es que el Derecho Administrativo se ha incluido en la esfera del régimen exorbitante del Derecho Privado como expresión *ius publicista*, esto no lo hace inalcanzable por las necesarias garantías que los particulares merecen en sus inmediatas relaciones con ese Poder Administrador al que le debe sujeción pero a su vez sólo le es permitido actuar dentro de la ley y del interés público, sólo allí se explican las potestades de imperio. Esto quiere decir que no existe obligación con la voluntad psíquica de los funcionarios y servidores públicos, sino con la voluntad de la ley y con lo que conviene a la sociedad políticamente organizada. Así, ejercicio de *ius imperium* y garantías para el particular hacen las dos columnas del Derecho Administrativo, como expresión que es de la Administración en un Estado de Derecho.

En la medida que el Derecho Administrativo tuvo puesta su visión en ensanchar las posibilidades de la Administración Pública excepcionándola de requisitos que importan a la naturaleza de la autonomía de la voluntad o de la previa declaración o intervención judicial en la ejecución de sus actos, las regulaciones garantizadoras estuvieron ausentes; pero en cuanto se entiende que el interés público como categorización del bien común sólo es posible por el reconocimiento de los derechos de la persona que se traducen en la posición individual, entonces la corriente procedimental cobra auge, como mecanismo de articulación de las necesarias garantías para los administrados en cuanto se colocan en relaciones de sujeción especial con la Administración.

Sin llegar a confundir ámbitos, el procedimiento administrativo, jurídicamente entendido, corresponde al ámbito del Derecho garantizador del cual el Derecho Procesal es su típica expresión; pero no la única. La norma garantizadora emerge al servicio de la norma generadora de derechos y obligaciones, sin perjuicio que en el ámbito de la norma garantizadora se produzcan derechos y obligaciones en relación a sus fines; en efecto, la regla procedimental obliga al funcionario a observar y a adecuar su actividad a lo que allí está dispuesto y en el mismo sentido al particular, quien además adquiere el derecho para promover la actividad de la Administración en beneficio de sus derechos o para la correcta adecuación de sus obligaciones con respecto a la Administración.

Decimos que las reglas del Derecho Procedimental tiene el carácter de garantizadoras porque constituyen los indicadores sobre los cuales actuarán los órganos de fiscalización o propiamente garantizadores en sede administrativa y en sede judicial (nivel garantizador para el orden jurídico); el Derecho Sustancial está protegido por el Derecho Garantizador, es decir que éste aparece como afirmativo o correctivo de la aplicación de aquél. El órgano garantizador en sede administrativa es el superior del órgano emisor de una resolución; pero, propiamente, son aquellos Consejos o Tribunales especialmente dispuestos para la tutela jurídica (Tribunales Fiscal de tributos internos, externos, de Licitaciones y Contratos de Obra Pública, etc); para el orden jurídico actúa como garantizador el órgano jurisdiccional. Estos órganos Garantía actúan sobre el Derecho ya aplicado, decisiones adoptadas conforme a lo que se considera de Derecho.

Los órganos garantía requieren para la adecuación de su actividad de un curso de acción ordenado por un conjunto de reglas que reconocemos como procedimentales o procesales. El conjunto de estas reglas pueden no ser estrictamente funcionales, es decir procedimentales sino, entremezclarse con normas estructurales, como las regla de la competencia.

1.3. Los principios del procedimiento administrativo

Cuando vamos a una entidad pública a efectos de conseguir alguna licencia, autorización o certificado para poner o constituir alguna empresa, o ya sea interponiendo un recurso de reclamación, estamos poniendo en marcha el procedimiento administrativo.

Este procedimiento administrativo esta compuesto por etapas, requisitos, reglas y plazos, pero ¿Qué hacer ante la acción o inacción del funcionario público o ante el abuso o arbitrariedad de mismo en perjuicio de nosotros? Esta pregunta se la hizo el legislador no solo normando las etapas, requisitos, reglas y plazos, sino también plasmo normativamente reglas o principios rectores que se aplican al procedimiento administrativo.

Estos principios están contemplados en la ley 27444, que es la ley de procedimiento administrativo general, en la parte del titulo preliminar. Cabe mencionar que esta lista que se presenta a continuación no es una lista cerrada, sino abierta, debido a que la sociedad está en continuo movimiento y evolución; estos principios son:

Principio de legalidad.-

El artículo IV numeral 1.1 de la ley 27444 dice: *“Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas”*.

Es decir, cada funcionario público debe limitar su actuación a lo señalado en la constitución y la ley, de no hacerlo, sea esto por acción o omisión, estaríamos ante faltas administrativas, civiles y penales.

Principio del debido procedimiento.-

El artículo IV numeral 1.2 de la ley 27444 dice: *“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 se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo”*.

Este principio es similar al que existe en el proceso jurisdiccional, no por el hecho que la administración pública tenga el ius imperium tienen que estar desprotegidos los administrados, estos poseen derechos como el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Si no se respetan dichos derechos se podría cuestionar dicho procedimiento administrativo.

Principio de impulso oficio.-

El artículo IV numeral 1.3 de la ley 27444 dice: *“Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”*.

Quiere decir que la administración debe hacer todos los esfuerzos necesarios a efecto esclarecer las cuestiones planteadas en el desenvolvimiento de sus funciones.

Principio de razonabilidad.-

El artículo IV numeral 1.4 de la ley 27444 dice: *“Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan*

restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido”.

Este principio implica que la facultad que tiene el funcionario publico de calificar infracciones, imponer sanciones o limitación a los administrados debe ser proporcionar a la infracción cometida, a los daños cometidos, a la gravedad de la conducta , entre otros parámetros, como ejemplo por una infracción leve no se debe imponer una sanción grave.

Principio de imparcialidad.-

El articulo IV numeral 1.5 de la ley 27444 dice: *“Las autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general”.*

Es decir los administrados deber ser tratados y tutelados por igual, no se puede hacer distinciones por razones de sexo, condición económicas y otras, no hacerlo implicaría ir en contra de lo señalado en la Constitución, siendo pasible el funcionario publico de las responsabilidades civiles, administrativas y penales.

Principio de informalismo.-

El articulo IV numeral 1.6 de la ley 27444 dice: *“Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público”.*

En todo procedimiento administrativo existe la posibilidad de que el administrado cometa errores en el procedimiento iniciado, los mismos que pueden ser subsanados.

Principio de presunción de veracidad.-

El articulo IV numeral 1.7 de la ley 27444 dice: *“En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario”.*

Una de las facultades de la administración es poder fiscalizar posteriormente la documentación presentada por el administrado, en el caso de que sea falso puede la administración denunciarlo en la vía penal, independientemente de las sanciones administrativas y civiles.

Principio de conducta procedimental.-

El artículo IV numeral 1.8 de la ley 27444 dice: *“La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal”*.

Este principio se debe entender en el sentido que los administrados debe adecuar su comportamiento al respeto mutuo, la colaboración y la buena fe, evitando la mala fe, el entorpecimiento o la falta de respeto en las etapas en que se desarrolla el procedimiento administrativo.

Principio de celeridad.-

El artículo IV numeral 1.9 de la ley 27444 dice: *“Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento”*.

Al igual que en proceso judicial donde se indica que justicia que tarda no es justicia, en el procedimiento administrativo se debe de desarrollar dentro de un plazo razonable, evitando actuaciones de mala fe por parte de las partes.

Principio de eficacia.-

El artículo IV numeral 1.10 de la ley 27444 dice: *“Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados”*.

En todos los supuestos de aplicación de este principio, la finalidad del acto que se privilegie sobre las formalidades no esenciales deberá ajustarse al marco normativo aplicable y su validez será una garantía de la finalidad pública que se busca satisfacer con la aplicación de este principio.”

La eficacia implica llegar a un objetivo previamente establecido, aun si existen formalismos cuya realización no incida en su validez, este termino esta vinculado al término eficiencia, que es realizar un objetivo previamente establecido al menor tiempo y costo posible.

Principio de verdad material.-

El artículo IV numeral 1.11 de la ley 27444 dice: *“En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas”*.

En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a éstas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.”

La búsqueda de la verdad sea en una instancia administrativa o jurisdiccional esta vinculada a los hechos que se pueden probar, por eso dichos hechos deben de ser verificados plenamente, incluso de oficio en caso de procedimientos trilaterales.

Principio de participación.-

El artículo IV numeral 1.12 de la ley 27444 dice: *“Las entidades deben brindar las condiciones necesarias a todos los administrados para acceder a la información que administren, sin expresión de causa, salvo aquellas que afectan la intimidad personal, las vinculadas a la seguridad nacional o las que expresamente sean excluidas por ley; y extender las posibilidades de participación de los administrados y de sus representantes, en aquellas decisiones públicas que les puedan afectar, mediante cualquier sistema que permita la difusión, el servicio de acceso a la información y la presentación de opinión”*.

Este principio esta relacionado con el derecho al acceso a la información pública, que solo esta limitado a la intimidad personal, las vinculadas a la seguridad nacional o las que expresamente sean excluidas por ley.

Principio de simplicidad.-

El articulo IV numeral 1.13 de la ley 27444 dice: *“Los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir”*.

Se debe eliminar requisitos engorrosos e inútiles, debiendo contemplarse solo requisitos racionales y proporcionales para conseguir el acto administrativo requerido.

Principio de uniformidad.-

El articulo IV numeral 1.14 de la ley 27444 dice: *“La autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidos en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados”*.

Ante trámites similares se deben exigir requisitos similares, en base a criterios objetivos, no hacerlo iría en contra de derecho procesal administrativo.

Principio de predictibilidad.-

El articulo IV numeral 1.15 de la ley 27444 dice: *“La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá”*.

Este principio implica que un administrado puede predecir si su tramite va a tener o no éxito, incluso la figura de los precedentes de observancia obligatoria tiene relevancia en este aspecto.

Principio de privilegios de controles posteriores.-

El articulo IV numeral 1.16 de la ley 27444 dice: *“La tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la*

normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz”.

No por el hecho de presentar documentos adjuntos a una solicitud en un trámite administrativo se considera que dichos documentos son auténticos o acordes con el trámite, la entidad tiene la facultad de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso de incumplimiento, inclusive denunciar este hecho en la vía penal.

A modo de conclusión, diremos que estos principios nos ilustran de manera interpretativa para resolver cuestiones que quizás no este contemplada en las normas, o ante normas confusas o ambiguas y son aplicables no solo al procedimiento administrativo general, sino también a los procedimientos especiales administrativos, a efectos de conseguir.

1.4. Fuentes del procedimiento administrativo

Al respecto debo precisar que siempre que tratemos de fuentes de alguna rama del derecho, esta tendrá como prima las normas de rango constitucional y así sucesivamente teniendo en cuenta su jerarquía, por tanto las fuentes son las siguientes:

- Las disposiciones Constitucionales.
- Los tratados y convenios internacionales incorporados al ordenamiento jurídico nacional.
- Las leyes y disposiciones de jerarquía equivalente.
- Los decretos supremos y demás normas reglamentarias de otros poderes del estado. } las demás reglamentos del poder ejecutivo, los estatutos y reglamentos de las entidades, así como los de alcance institucional o provenientes de los sistemas administrativos.
- La jurisprudencia proveniente de las autoridades jurisdiccionales que interpreten disposiciones administrativas.
- Las resoluciones emitidas por la administración a través de sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales, estableciendo criterios interpretativos de alcance general y debidamente publicadas. Esta decisión generan precedente administrativo, agotan la vía administrativa y no pueden ser anuladas en esa sede.

- Los pronunciamientos vinculantes de aquellas entidades facultadas expresamente para absolver consultas sobre la interpretación de normas administrativas que apliquen en su labor, debidamente difundidas.
- Los principios generales del derecho administrativo

1.5. Normatividad

Los esfuerzos para diseñar y proveer al país de normas procedimentales vienen desde la década del 30, a la par con el movimiento internacional en la búsqueda de formalizar textos procedimentales en los diversos países. No está en la intención de este desarrollo remover esos esfuerzos históricos, aunque vale la pena mencionar, como países de gran tradición jurídica recién están logrando articular el procedimiento administrativo en su constelación normativa; tal es el caso de **Italia**, con la Ley en Materia de Procedimientos Administrativos y Derecho de Acceso a los documentos del 18 de agosto de 1990 ó del Código del Procedimiento Administrativo del **Portugal** del 15 de mayo de 1991.

En el Perú los esfuerzos y tentativas se concretan en el Decreto Supremo N° 006-67-SC llamado Reglamento de Normas Generales de Procedimiento Administrativo (RNGPA) formulado tomando como modelo la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 de España. La inquietud por eficientizar la acción administrativa llevó a la propuesta de un Proyecto de Ley de Procedimiento Administrativo en el curso del período parlamentario 1980-1985 sin que siquiera se llegara a dictaminar en Comisiones; en 1989 se dictó la Ley N° 25035 llamada de Simplificación Administrativa que se reglamentó por el Decreto Supremo N° 070-89-PCM y su modificatorio el Decreto Supremo N° 002-90-PCM, estas normas afianzan el informalismo procedimental, facilitan el acceso a los servicios públicos, consagran la participación ciudadana y reafirman la racionalización administrativa; no obstante la difusión que de ellas se emprendiera, los resultados no se hicieron efectivos.

Como mecanismo para viabilizar el crecimiento de la inversión privada se buscó reducir la ingerencia administrativa y, en todo caso, limitarla al máximo para lo cual se dictó el Decreto Legislativo N° 757 (Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada), en cuyo título IV se regula los procedimientos y trámites administrativos que



sigan las empresas e inversiones ante las autoridades del Estado. Este texto de normas (incluido su reglamento el Decreto Supremo N° 094-92-PCM) no regula un procedimiento especial, aunque su aplicación se circunscriba a específicos asuntos económicos y se declare la aplicación supletoria del entonces aún Decreto Supremo N° 006-67-SC y de la legislación de simplificación administrativa; es más bien un texto complementario a los textos que regulan el procedimiento administrativo común. En efecto, así se desprende del Decreto Ley N° 26111, denominado Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos (LNGPA) que insume en su cuerpo al RNGPA con las modificatorias allí consideradas. Era objetivo de esta ley consolidar en un sólo texto la normatividad del procedimiento administrativo ordinario o común para lo cual autoriza al Poder Ejecutivo a aprobar el Texto Unico Ordenado de la ley de Normas Generales de Procedimiento Administrativo (TUO-LNGPA), el cual se dictó por el Decreto Supremo N° 02-94-JUS del 31 de enero de 1994, fuera del término establecido por el artículo 9° de la LNGPA.

Debe quedar claro que el TUO-LNGPA no es resultado de potestad reglamentaria sino de potestad de ordenamiento legislativo por autorización expresa de ley para que el Ejecutivo consolidara los textos relativos al Procedimiento Administrativo común, es decir Decreto Ley N° 26111, Decreto Ley N° 25035, Decreto Supremo N° 070-89-PCM, Decreto Supremo N° 002-90-PCM, Decreto Legislativo N° 757, Decreto Supremo N° 094-92-PCM; pues, de otro modo no se explica la autorización sólo para la adecuación del texto del RNGPA y de las modificaciones introducidas por el Decreto Ley N° 26111.

Desde mi punto de vista el TUO-LNGPA debió presentar una estructura adecuada a las materias tratadas en los textos normativos comprometidos, de modo tal que los elementos comunes se reúnan en subconjuntos homogeneizados y las diferenciales queden especificadas en conjuntos separados o en partes de los artículos correspondientes. Un asunto separable sería, por ejemplo, el ordenamiento procedimental en los Textos Únicos de Procedimientos Administrativos; mientras que un asunto para integrar en un mismo subconjunto pero como parte diferenciada en el artículo pertinente sería el silencio administrativo al que debe distinguirse en positivo y negativo con las estipulaciones de las condiciones y efectos. En buena cuenta, en el País contamos con un denominado Texto Único que carece de tal naturaleza pues para el procedimiento común hay que recurrir al

TUO-LNGPA, a la legislación de simplificación administrativa y a la normatividad para el crecimiento de la inversión privada.

Por otra parte, se observa que al integrar el RNGPA y la LNGPA se producen incongruencias entre el plazo límite para el curso del procedimiento administrativo que se fija en 30 días (artículo 51º del TUO) y los considerados para cumplir con trámites dispuestos por el instructor del expediente de hasta 6 meses (artículo 69º inciso c) del TUO) y el de 3 meses para el abandono del procedimiento administrativo (artículo 70º el TUO).

2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

2.1. Definición.

Constituye un procedimiento administrativo que tiene características propias por la especialidad de la materia, es decir se rige básicamente por las normas contenidas en el código tributario, no obstante a ello, éste debe seguir las líneas directrices de cualquier procedimiento administrativo, esto es establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la administración pública que se traduce en la emisión de actos administrativos con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico general.

Con respecto a los actos administrativos, tenemos que “son aquellas declaraciones de las entidades que en el marco de las normas de derecho publico, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados de una situación concreta, son validos siempre y cuando sean dictados conforme al ordenamiento jurídico”².

2.2. Principios de la Potestad Tributaria

2.2.1. Principio de reserva de la ley

Este principio se traduce en la obligación que tiene el Estado de crear tributos solo por Ley o norma con rango de ley. En igual medida mediante una norma con tal jerarquía normativa se creará también los elementos constitutivos de la obligación tributaria, tales como: el acreedor de la obligación tributaria, el deudor

²Instituto Pacífico: **MANUAL TRIBUTARIO**, ed. Pacifico, Lima – Perú, 2006, p. 34

tributario, el hecho generador de la obligación tributaria, la base imponible y la tasa del impuesto.

2.2.2. Principio de no confiscatoriedad

Otro de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado, es el principio de no confiscatoriedad de los tributos, éste principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos fundamentales, empezando, desde luego, por el derecho de la propiedad ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Ese principio es un parámetro de observancia obligatoria que nuestra Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. En ese sentido, el cumplimiento del principio de no confiscatoriedad supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un tributo con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad de ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Por lo anterior, se puede inferir que un tributo será confiscatorio en la medida que el mismo absorba una parte del capital del contribuyente o de la fuente que genere ingreso.

2.2.3. Principio de igualdad

El principio de no confiscatoriedad, se encuentre directamente relacionado con el principio de igualdad en materia tributaria, lo que es lo mismo con el principio de capacidad contributiva. Según el principio de igualdad, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias, han de recaer, en principio, donde exista manifestación de riqueza que puede ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

En resumen, según este principio la carga económica soportada por el contribuyente debe guardar relación con la capacidad contributiva del mismo.

2.2.4. Respecto por los derechos fundamentales

La Constitución reconoce este derecho como un principio que limita la potestad tributaria, por cuanto dicha potestad debe ser ejercida respetando los derechos fundamentales de la persona. En ningún momento una norma tributaria debe transgredir los derechos de los que gozan las personas, así, por ejemplo la potestad tributaria debe ejercerse respetando el derecho a la reserva tributaria, el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones, el derecho de propiedad entre otros derechos inherentes a la persona reconocidos por nuestra Constitución.

2.3. Clases de procedimientos tributarios

2.3.1. Procedimiento de cobranza coactiva.

La cobranza coactiva es aquel procedimiento administrativo integrado por una serie de actos dirigidos al cobro de una deuda tributaria; en ese sentido, el procedimiento de cobranza coactiva se sustenta en la facultad que tiene el Estado de exigir a los deudores tributarios el cumplimiento de sus obligaciones de manera ejecutiva sin tener que recurrir al órgano jurisdiccional.

2.3.2. Procedimiento contencioso tributario.

Es aquel procedimiento que “desde el inicio existe una disputa o litigio entre el deudor tributario y el órgano administrativo de tributo; dicho procedimiento tiene una característica fundamental la doble instancia administrativa, siendo el órgano encargado de resolver en última instancia el tribunal fiscal”³

El código tributario regula el procedimiento contencioso tributario, distinguiendo dos etapas: La etapa de reclamación ante la Sunat o ante cualquier administración tributaria como puede ser las municipalidades y la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal.

³ Instituto Pacífico: **MANUAL TRIBUTARIO**, ed. Pacífico, Lima – Perú, 2006, p. 40

2.3.3. Procedimiento no contencioso.

Son aquellos procedimientos en donde al iniciarse no significan un conflicto de intereses entre el deudor tributario y el órgano administrador del tributo; tal es el caso de las solicitudes de autorizaciones y comunicaciones que se presentan a la administración tributaria.

3. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

3.1. Naturaleza y especificidad del contencioso tributario.

El procedimiento tributario responde a determinadas exigencias y a ciertas características que lo singularizan; por consiguiente, para fines de su individualización es conveniente someterlo a un análisis comparativo.

Entre ellos puedo empezar con el proceso civil e inmediatamente aparece una primera distinción en la comprobación de que la situación de hecho que origina la controversia surge de un acto del que es ajeno una de las partes, mientras que en el proceso civil, por regla general, el hecho que constituye la base de la contienda es común a las partes involucradas; por el contrario, el proceso tributario y el penal encuentran parecido porque, como explica Berliri⁴, el contribuyente en el primero caso y el inculcado en el segundo, tienen interés en impedir a la otra parte (la Administración y el Ministerio Público) el conocimiento de los hechos que originarían la aplicación del impuesto o de la pena, respectivamente; por esta razón, el procedimiento tributario y el proceso penal presentan coincidencias, particularmente en que ambos requieren primero de una fase investigativa o inquisitiva, previa a otra de naturaleza cognitiva, de donde se podría deducir la necesidad, en los dos procesos, de asignar cada una de las etapas a organismos diferentes.

Otra característica del procedimiento tributario está relacionada con la importancia de la controversia y sus consecuencias futuras para el deudor, en muchos casos la naturaleza del contencioso es independiente de la cuantía discutida; Así, una sentencia simple que declare la inaplicabilidad de una exoneración al impuesto al valor agregado puede tener consecuencias determinantes para la continuidad de la actividad económica del

⁴ **BERLIRI ANTONIO.** Principios de Derecho Tributario, volumen III. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1973. Pág. 437.



contribuyente e, incluso, originar la necesidad de abandonarla, por la cantidad de transacciones que quedarían afectas.

Una peculiaridad que contribuye a descubrir la especificidad del procedimiento tributario es el hecho que, para el contribuyente las contiendas con el fisco son incidentes casi cotidianos, ocurren frecuentemente, en tanto que un litigio civil o incluso no penal constituye generalmente un episodio excepcional y con motivaciones no siempre económicas.

La tutela jurídica impositiva es también un elemento principal que está en la base del procedimiento contencioso tributario, si pensamos en la jurisdicción administrativa como un estado superior del procedimiento administrativo en tanto que implica una función cuasi jurisdiccional al someterse la controversia ante un tercero imparcial, o en otros términos, si consideramos que se refiere a la posibilidad que tiene el contribuyente de impugnar el acto administrativo ante un tribunal independiente, estaremos de acuerdo en afirmar que uno de sus objetivos es proteger al particular contra medidas antijurídicas de la Administración Fiscal.

Kruse⁵ señala que dicha protección puede garantizarse de dos maneras: vinculando a la Administración lo mas apretadamente posible a la normatividad vigente, limitando así los márgenes de su capacidad discrecional y sujetándola a procedimientos reglados, por una parte y, por otra, estableciendo que la jurisdicción financiera sea ejercida por tribunales administrativos especiales e independientes de las autoridades administrativas. Dicha independencia comprende, a su vez, dos aspectos: uno objetivo, signado por la separación del organismo fiscal y por la autonomía funcional del Tribunal y otro de carácter personal que corresponde a los jueces y que complementa el anterior, según el cual, los magistrados que lo integran no puedan ser removidos excepto por causas tipificadas en la ley.

Por último, cabe discernir sobre un tema estrechamente vinculado al de la tutela impositiva, es el referido al carácter del procedimiento que se ventila en la instancia del Tribunal Fiscal, aspecto en el que, sin embargo, se registran discrepancias, en el sentido de

⁵ KRUSE HEINRICH. Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1978. Pág. 503.

determinar si se trata de un Tribunal de anulación o de plena jurisdicción. Como todos sabemos, en el procedimiento de anulación el juicio es simple, su impulso es de oficio y en él, la parte demandada (la Administración) tiene una intervención limitada; en cambio, en el contencioso de plena jurisdicción están presentes todas las etapas y diligencias propias de un proceso judicial, con acciones del demandante y de la Administración Tributaria, con ofrecimiento y actuación de pruebas, etc.

En el Perú los tribunales administrativos nacieron debido a la necesidad de contar con órganos de resolución especializados e independientes que sustituyan a los jueces comunes en las controversias entre Administración y los ciudadanos; respondieron más a las particularidades de las materias involucradas (tributación, minería, etc.) que a la voluntad de establecer un fuero contencioso privativo al estilo del Consejo de Estado Francés, porque el contribuyente puede acudir al fuero común para impugnar la sentencia administrativa, toda vez que dicha facultad está en la esencia del sistema de control judicial adoptado por la ley peruana.

Además, si bien en su fase judicial se desarrollan algunas diligencias adicionales y la ley permite a la Administración defender los intereses relacionados con los tributos que administra, la actuación de pruebas es limitada y la sentencia, tanto en la fase administrativa como en la judicial, no contiene una condena para la autoridad demandada, circunscribiéndose a confirmar o revocar la resolución administrativa o a declarar su nulidad por vicios procesales, salvo en los casos en que se ordena al fisco la devolución de impuestos pagados en exceso o indebidamente; se aprecia entonces que el procedimiento contencioso tributario en el Perú se asemeja más al juicio de anulación que al de plena jurisdicción, aunque contiene algunos elementos de este último.

3.2. Los órganos de resolución.

3.2.1. La Administración Tributaria

En primer lugar, permítanme mencionar sumariamente las distintas instituciones que conforman en el Perú "la Administración Tributaria", que en sentido amplio puede definirse como el o los organismos del Estado encargados de administrar tributos con facultades de recaudación y fiscalización. En el Perú existen diversas organizaciones estatales que se incluyen en este marco conceptual, de acuerdo al sector donde se ubican y

al destino de los gravámenes que administran; de este modo tenemos a las administraciones que pertenecen al **Gobierno Central**:

a) La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) que se encarga del Impuesto a la Renta y de los que afectan al consumo (el Impuesto General a las Ventas que es un impuesto al valor agregado y el Impuesto Selectivo al Consumo) y,

b) La Superintendencia Nacional de Aduanas (Aduanas) que administra los tributos sobre la internación de mercancías al país, también llamados derechos de importación o aranceles.

En segundo término, hay que mencionar a las administraciones municipales o gobiernos locales, conformados por los municipios provinciales y los distritales que son políticamente autónomos, aunque procesalmente los segundos están sometidos a jerarquía respecto a los primeros; todos ellos (en el Perú hay 193 municipios provinciales y 1807 municipios distritales) administran los llamados tributos municipales que comprenden impuestos que gravan la transferencia de inmuebles, el valor del patrimonio inmobiliario y vehicular y las tasas de servicios públicos.

También existen otros órganos encargados de administrar diversos tributos o contribuciones con destinos específicos, tales como el Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS) que recauda y administra las aportaciones obligatorias de los asegurados y empleadores, el Servicio Nacional de Adiestramiento Industrial (Senati) que administra una contribución que pagan las empresas del sector manufacturero y el Servicio Nacional de Capacitación de la Industria de la Construcción (Sencico) encargado de administrar una contribución especializada que abonan las compañías de dicho sector.

Las entidades anteriormente señaladas, tienen la condición de administraciones tributarias con las facultades que tal atribución implica. Si bien en el Perú, a partir de la reforma tributaria iniciada en 1991, se ha reducido el número de tributos que existían, todavía subsiste el problema que significa tener administraciones tributarias dispersas y algunas que, además de tener esa condición, cuentan con la facultad constitucional de crear tributos, como sucede con el caso de los gobiernos locales (municipalidades) atribución que es una fuente importante de generación de controversias, debido a que con frecuencia los municipios se exceden en su utilización impulsados por su afán de obtener ingresos. En

este orden de ideas, también los gravámenes internos y los derechos de importación, por ejemplo, son recaudados por dos instituciones distintas, aunque ambas pertenecen al Gobierno Central; sin embargo, cada una de ellas es una entidad independiente, tanto presupuestaria como administrativamente, con personería jurídica propia y, hasta hace poco, con normatividades procesales diferentes para la solución de los contenciosos.

3.2.2. El Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal es el máximo órgano resolutorio en la última instancia administrativa de las controversias que se suscitan en materia tributaria. En general, no existen restricciones sobre los asuntos que pueden ser revisados en vía de apelación, pudiendo llegar al Tribunal la impugnación de cualquier acto que ha sido objeto de reclamación.

En este sentido, el Tribunal es competente para conocer los siguientes temas:

- Resoluciones expedidas por la Administración Tributaria en la instancia de la reclamación.
- Resoluciones expedidas por la Administración Tributaria en vía de apelación cuando existe órgano sometido a jerarquía (instancia intermedia).
- Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria.
- Actos administrativos que tienen relación directa con la determinación de la obligación tributaria.
- Quejas por infracciones de la Administración.

3.3. El procedimiento contencioso tributario.

En el sistema jurídico peruano, al procedimiento tributario se le distingue del contencioso administrativo en general y está diseñado para que funcione en dos fases: *la primera o fase administrativa* se desarrolla, a su vez, en dos etapas, **en la primera instancia** mediante la reclamación frente a la Administración Tributaria propiamente dicha y, posteriormente, en una **segunda instancia**, ante el órgano jurisdiccional administrativo (el Tribunal Fiscal) a través del recurso de apelación; en tanto que la *segunda fase* se sustancia ante el órgano jurisdiccional judicial y constituye la fase judicial. De esta manera, las etapas por las que puede atravesar la impugnación de un acto de la

Administración Tributaria son las siguientes: en su fase administrativa: a) reclamación ante el órgano de la Administración que expidió dicho acto, lo que constituye en rigor una revisión o reconsideración, pero que puede resultar provechoso en ciertos casos porque permite que el fisco pueda corregir sus errores y, b) apelación ante el Tribunal Fiscal; y en la fase judicial por medio de la denominada demanda contencioso administrativa ante la Corte Suprema de la República.

3.4. Regulación del procedimiento contencioso tributario.

En lo que se refiere a la normatividad que gobierna el procedimiento contencioso tributario, los dispositivos legales pueden agruparse en generales y especiales. Son normas de carácter general el Código Tributario y la Ley General de Procedimientos Administrativos, mientras que entre las disposiciones específicas puedo mencionar el Decreto Supremo No 018-78-TR que regula los procedimientos para las controversias que se suscitan ante IPSS, así como la Ley de Tributación Municipal.

El Código Tributario es la norma general principal y se aplica finalmente a todos los procedimientos contencioso tributarios; las diferencias se presentan en aquellos que se inician ante las administraciones tributarias que tienen órganos sometidos a jerarquía, como ya he señalado, donde luego de haberse emitido pronunciamiento en el nivel de la reclamación, existe un recurso previo a la apelación ante el Tribunal Fiscal, de manera que el órgano Superior, procesalmente hablando, tiene que pronunciarse en segunda instancia antes que el Tribunal Fiscal asuma jurisdicción. Es decir que en algunos casos estamos ante un recurso de apelación que es resuelto por la misma Administración Tributaria que expidió la resolución o acto impugnado. Esta instancia intermedia es *sui generis* y, en términos generales, simplemente dilatoria y, por tanto, perjudicial en ocasiones para la propia Administración, pero también puede resultar desalentadora para el contribuyente, ya que casi siempre el superior en la segunda instancia confirma la resolución del A quo, pierde confianza en los órganos resolutivos ante la carencia de independencia en la emisión de los fallos; por esta razón, el acceso a un tribunal independiente debería ser expeditivo a fin que intervenga y rectifique en su caso la actuación de la Administración que puede haber lesionado sus legítimos intereses o derechos.

Después del Código Tributario es preciso que me refiera a la Ley General de Procedimientos Administrativos, que también es de aplicación general pero sólo supletoriamente, vale decir, que los órganos resolutivos pueden acudir a ella sólo en la medida que el Código Tributario no hubiese previsto algún mecanismo respecto a cualquier parte del procedimiento contencioso tributario; esta remisión supletoria responde a la identidad del acto o resolución que expide la Administración Tributaria y que el contribuyente impugna, pues si bien es cierto que la resolución tributaria tiene algunas particularidades que la distinguen en el universo de actos administrativos, no pierde su naturaleza administrativa, por lo que resulta apropiado cubrir las omisiones que pudiesen existir en el procedimiento recurriendo precisamente a otras normas de carácter procesal administrativo.

Antes de entrar a lo que es el recurso de apelación es pertinente señalar que según lo dispuesto por el Artículo 1° de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, "Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta."

De acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario, estos actos administrativos pueden ser: Resoluciones de Determinación y de Multa, Ordenes de Pago, Resoluciones que deniegan un fraccionamiento o que resuelven la pérdida de un fraccionamiento, Resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, Resoluciones que establecen sanciones de Comiso de Bienes, Internamiento Temporal de Vehículos y Cierre Temporal de Establecimiento, Resoluciones Denegatorias Fictas sobre recursos no contenciosos, y Resoluciones de Intendencia que resuelven Recursos de Reclamación, entre otros.

3.5. El recurso de reclamación

El recurso de reclamación, conocido también como de oposición, reposición, revocación o reconsideración, es definido por Dromi⁶ como aquel que se interpone ante la misma autoridad que dictó el acto para que lo revoque, modifique o lo sustituya por contrario imperio.

⁶ **DROMI ROBERTO.** El Procedimiento Administrativo. Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996. Pág. 261.

En algunos países este recurso tiene carácter optativo, pudiendo el administrado, si lo prefiere, presentar directamente el recurso jerárquico ante el órgano superior. En el Perú no existe el recurso jerárquico directo, salvo la llamada apelación de puro derecho, que procede cuando el asunto materia de controversia consiste únicamente en la aplicación o inaplicación de una ley determinada o su interpretación y no hay hechos que probar. Por consiguiente, resulta obligatorio en la mayor parte de las impugnaciones formular la reclamación para iniciar el procedimiento contencioso.

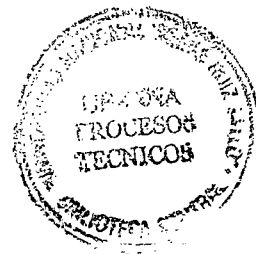
Sobre el particular, considero que el carácter facultativo que se le otorga al recurso de reclamación o reconsideración en otras legislaciones, resulta conveniente para el contribuyente, quien es el afectado por el acto o resolución de la Administración, permitiéndosele acudir directamente ante la instancia superior e independiente, con el fin que resuelva la contienda, toda vez que la reclamación obligatoria implica, como se ha dicho, la revisión del acto por el mismo órgano que lo expidió, lo cual contribuye a la dilación muchas veces innecesaria y al incremento del costo del proceso.

Es cierto que en otras naciones se exige que el contribuyente afiance la deuda para interponer la demanda directamente ante el Tribunal Administrativo, pero ese requisito no afecta el beneficio que significa la posibilidad de optar entre las dos vías. Así, el contribuyente podrá reclamar si tiene razones fundadas para lograr un resultado positivo en la primera instancia administrativa, pero si la controversia es técnicamente compleja y estima que una solución favorable es imprevisible, puede demandar a la Administración directamente ante un órgano de resolución especializado e independiente.

3.5.1. Actos reclamables.

La reclamación ante la Administración Tributaria es la primera etapa del Procedimiento Contencioso Tributario y constituye la primera instancia en la vía administrativa de dicho procedimiento. Este recurso puede ser interpuesto contra actos administrativos que se relacionan con la determinación de las obligaciones tributarias, ya sean formales o sustanciales; y, en general, contra los siguientes actos:

- Resolución de Determinación
- Orden de Pago



- Resolución de Multa
- Resolución que determina la Pérdida de Fraccionamiento
- Resolución que resuelve una solicitud de devolución
- Resolución que establece la sanción de Comiso de Bienes
- Resolución que establece la sanción de Internamiento Temporal de Vehículos
- Resolución que establece la sanción de Cierre Temporal de Establecimiento
- Resolución Denegatoria Ficta sobre un recurso no contencioso
- Otros actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria

El recurso de reclamación puede ser presentado por los deudores tributarios directamente afectados por los actos de la Administración Tributaria.

El Código Tributario en el título II del libro segundo establece las facultades de la Administración para recaudar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria. Ahora bien, en uso de dichas atribuciones la Administración puede expedir **órdenes de pago, resoluciones de determinación y resoluciones de multa**. La primera nace de la constatación de una obligación exigible y tiene como materia una deuda de cuya cuantía hay certeza, a diferencia de la resolución de determinación que se origina en una auditoría o fiscalización. De modo que la Orden de Pago es el requerimiento de una obligación cierta, mientras que la determinación es simplemente la liquidación e imputación de una deuda que puede ser discutida por el contribuyente en cuanto a su veracidad y cuantía. Frecuentemente se suscita la cuestión sobre si una orden de pago es en realidad una resolución de determinación. En tales casos lo que está en juego es la aplicación del solve et repete para reclamar, lo cual sólo procede respecto de dicha orden. En cuanto a la resolución de multa, puede decirse que participa de las características de la de determinación, en lo que respecta a su impugnación, pero se diferencia de ésta porque se dirige a sancionar la comisión de la infracción de un deber formal.

Estas tres clases de actos administrativos son susceptibles de reclamación, aunque también puede reclamarse la resolución ficta recaída sobre asuntos no contenciosos y otros actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, como puede ser la resolución por la que se declara la anulación, por causa atribuible al contribuyente, de un convenio de pago fraccionado.

Cabe precisar, además, que la resolución ficta es la denominación jurídica del silencio administrativo que en la materia contencioso tributaria tiene una connotación negativa, pues transcurrido el plazo de ley sin que la Administración expida pronunciamiento respecto a la petición formulada, ésta se considera denegada. Por otra parte, el IPSS como órgano administrador de las contribuciones para la seguridad social, emite liquidaciones y multas, cuyo procedimiento contencioso se rige por normas específicas.

3.5.2. Plazo para interponer el recurso de reclamación

Tratándose de Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa, así como de resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución y resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular, la reclamación deberá interponerse dentro de los veinte (20) días hábiles contados desde el día hábil siguiente a aquel en que se notificó el acto o resolución recurrida. Cabe precisar que el recurso de reclamación contra resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular interpuesto fuera del plazo señalado, será declarado inadmisibile.

Tratándose de Resoluciones que establecen sanciones de Comiso de Bienes, de Internamiento Temporal de Vehículos y de Cierre Temporal de Establecimiento, así como las resoluciones que las sustituyan; la reclamación deberá presentarse dentro de los cinco (05) días hábiles contados desde el día hábil siguiente a aquel en que se notificó el acto o resolución recurrida; resultan inadmisibles los recursos de reclamación contra las resoluciones que imponen la sanción de comiso, interpuestos con posterioridad al plazo señalado.

Tratándose de la resolución ficta denegatoria de devolución, la reclamación podrá interponerse vencido el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 163º del TUO del Código Tributario.

Si el plazo para reclamar es de 20 días hábiles, éste se cuenta desde el día siguiente al de la notificación de la resolución o acto reclamable; este plazo no constituye uno de caducidad, pues opera sólo a efectos que el contribuyente pueda reclamar sin necesidad de

la exigencia del pago previo, por lo que una vez transcurrido se aplica el principio de solve et repete, es decir que a partir de ese momento, para reclamar debe previamente pagarse la deuda que se pretende impugnar, actualizada hasta la fecha de pago. Sobre dicha actualización es necesario señalar que anteriormente la ley requería que se realizara hasta la fecha en que se interponía el recurso. En el nuevo Código Tributario la modificación introducida permite que la actualización llegue hasta la fecha en que el contribuyente pague la deuda y que, posteriormente, pueda formular el reclamo dentro del plazo de prescripción que es de 4 años, sin el costo adicional que significaría el pago de la suma actualizada a la fecha de presentación del recurso.

3.5.3. Plazo para resolver la reclamación

La Administración cuenta con 09 meses para emitir pronunciamiento. Una vez transcurrido este plazo funciona, como se ha dicho, el denominado silencio administrativo negativo, que es una peculiaridad propia del contencioso tributario ya que, como regla general, en los procedimientos administrativos opera el silencio positivo.

Conforme al mencionado principio, si en el plazo de 6 meses el contribuyente no obtiene una respuesta del órgano encargado de resolver, puede considerar desestimada la reclamación y acudir en apelación al Tribunal Fiscal. Aquí debo señalar que existe un porcentaje significativo de expedientes que llegan al Tribunal por aplicación del silencio administrativo negativo, lo que dificulta su labor, pues la revisión de dichas causas tiene que ser efectuada asumiendo, en la práctica, las funciones del órgano de primera instancia.

3.5.4. Requisitos para interponer un recurso de reclamo

1. Escrito fundamentado con nombre, firma y número de registro hábil de abogado en los lugares donde la defensa fuera cautiva.
2. Hoja de Información Sumaria y anexo (formulario 6000 y 6001 de corresponder).
3. Para interponer medios impugnatorios, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

4. Pago o carta fianza: Cuando las Resoluciones de Determinación y de Multa se reclamen vencido el señalado término de veinte (20) días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de seis (6) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración. Los plazos señalados en seis (6) meses variarán a nueve (9) meses tratándose de la reclamación de soluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Tener en cuenta que para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Excepción

Podrá interponerse reclamación tratándose de Órdenes de Pago, cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza de la deuda contenida en ésta podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión de la cobranza deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible. Para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago (numeral 3 del inciso a) del Artículo 119º del TUO del Código Tributario).

3.5.5. Las pruebas

Al hacer referencia a los medios probatorios hay que resaltar, primeramente, que su actuación opera tanto en la etapa de reclamación como en la apelación, es decir que no son exclusivos de una u otra. En segundo lugar, que las pruebas que se admiten son solamente la documentaria, la pericial y la inspección de la entidad encargada de resolver y que, contrariamente a lo que sucede en otras legislaciones, la confesión y el testimonio no se aceptan como medios de prueba en el procedimiento contencioso tributario. Esto obedece a



un problema de larga data en el sistema judicial peruano, que concede escasa significación a dichas pruebas aunque la ley procesal común las contempla. Es en virtud de esa realidad que la normatividad procesal tributaria las ha eliminado de plano en lo que concierne al procedimiento contencioso.

Otra característica peculiar del contencioso tributario peruano consiste en la admisibilidad en razón del tiempo de los medios probatorios. En efecto, el Código Tributario establece la prohibición de ofrecer y actuar pruebas documentarias que habiendo sido requeridas por la Administración durante la verificación o fiscalización, o sea en la etapa inquisitiva, previa al inicio del contencioso, no hubieran sido presentadas oportunamente, salvo que el contribuyente demuestre que la omisión no se produjo por su causa o que pague la deuda reclamada.

Se trata, como se puede ver, de una norma restrictiva y pro-fisco y se aplica en todas las instancias del procedimiento, por lo menos en su fase administrativa, toda vez que no está previsto en forma suficientemente clara si se extiende a la fase judicial. Al respecto, aún no hay pronunciamiento de la Corte Suprema sobre el particular. La restricción tiene como finalidad evitar que el reclamante "fabrique" pruebas o actualice sus registros con posterioridad a la intervención fiscal, o aún que sostenga posteriormente la pérdida de aquellos como razón para la falta de presentación. Con el mismo propósito, la citada restricción tiene un agregado aplicable sólo en la segunda instancia del contencioso que se ventila ante el Tribunal Fiscal, en el sentido que tampoco se puede actuar medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo que la A quo haya incorporado aspectos que no se discutieron durante la reclamación.

En estas circunstancias, de manera similar a lo que sucede con las presunciones legales en favor de la Administración, el Tribunal Fiscal se encuentra insoslayablemente limitado en su accionar, lo que evidentemente conspira contra la aplicación plena de la tutela impositiva como principio básico del procedimiento contencioso tributario. Sin embargo, como se verá más adelante, el Tribunal, mediante la facultad de reexamen que le concede la ley, cuenta con una herramienta que le permite equilibrar la limitación descrita.

En lo que concierne a la carga de la prueba puedo decir que el principio que sostiene que el que alega un hecho debe probarlo, funciona, en lo general, en el contencioso tributario porque el accionante, vale decir, el contribuyente que impugna el acto administrativo, es a quien corresponde la carga de la prueba.

Pero con algunas variantes debido a la dificultad de demostrar los hechos negados. En tal virtud, es frecuente que el Tribunal Fiscal requiera a la Administración la probanza de los reparos que ha imputado al contribuyente. También es del caso resaltar la importancia de apreciar la carga de la prueba en su aspecto objetivo, es decir concentrarse en destacar los hechos que hay que probar independientemente de quien los prueba, lo cual posibilita al Tribunal la búsqueda de la verdad material, tema al que me referiré enseguida, no sin antes mencionar que el énfasis en el lado objetivo de la carga de la prueba asemeja el contencioso tributario al proceso penal donde el juez tiene una participación cardinal en la dilucidación de los hechos.

Por estar íntimamente vinculado al tema de la prueba, es importante que me refiera a lo que Dromi llama la investigación de la verdad material que es consecuencia jurídica del principio del impulso de oficio, uno de los que tipifica la especialidad del procedimiento contencioso administrativo vis a vis los procesos judiciales. La búsqueda de la verdad material permite al órgano resolutorio administrativo desligarse de las pruebas aportadas por el contribuyente y ajustarse a los hechos, probados o no, y sustenta la facultad de reexamen con que cuenta tanto la Administración en la etapa de la reclamación como el Tribunal Fiscal en la de apelación y a cuyo amparo pueden realizar nuevas investigaciones de todos los extremos del asunto controvertido, aunque no hayan sido planteados por el interesado. Esto resulta particularmente importante en la segunda instancia, en la medida que el Tribunal Fiscal tiene así la capacidad necesaria para llegar a la verdad y resolver la controversia independientemente de lo alegado por las partes, ya sea la Administración o el propio contribuyente.

3.6. El recurso de apelación

La Apelación ante el Tribunal Fiscal es la segunda y última etapa del Procedimiento Contencioso Tributario, y procede contra los siguientes actos:

Resolución que resuelve el Recurso de Reclamación; Resolución Ficta que desestima el recurso de reclamación.

Este recurso se tramita ante la Administración Tributaria, quien lo eleva al Tribunal Fiscal, que es el órgano encargado de resolverlo. La Resolución del Tribunal Fiscal (también denominada RTF) resuelve el Recurso de Apelación y pone fin a la vía administrativa del Procedimiento Contencioso Tributario. Cabe señalar que también son apelables ante el Tribunal Fiscal las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, excepto las solicitudes de devolución (que son reclamables); **¿Quién lo interpone?:** El recurso de apelación puede ser presentado por los deudores tributarios que no estén de acuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria en la primera instancia administrativa.

3.6.1. Plazo de interponer la apelación.

El recurso de apelación debe formularse dentro de los 15 días siguientes de aquel en que se practicó la notificación de la resolución apelada. Tampoco es éste un plazo de caducidad, pues la apelación se puede admitir una vez vencido, previo pago de la deuda actualizada y hasta 6 meses después de la indicada notificación.

Nótese, empero, que respecto a la reclamación, en la apelación la ley ha introducido una característica particular: el referido plazo de 6 meses, el cual sí sería, finalmente, de caducidad ya que una vez cumplido, la resolución de primera instancia quedaría firme. Debo señalar, sin embargo, que el Código Tributario consagra el plazo de prescripción de 4 años a fin que el contribuyente accione para solicitar la devolución de tributos pagados en exceso o indebidamente, el que se cuenta desde que efectuó el pago, por tanto, si dicho término está aún vigente, no habrá inconveniente para que, por otra vía, aquel inicie otro procedimiento, ya bajo el principio de solve et repete, a fin de lograr de reivindicación de su derecho.

3.6.2 Plazo para resolver la apelación.

La ley le concede también al Tribunal Fiscal un plazo de 12 meses para resolver, pero, a diferencia de lo que ocurre en la primera instancia administrativa, en ésta no hay silencio administrativo negativo, existiendo, más bien, precedentes de la Corte Suprema

que ha interpretado el precepto en el sentido que se trata de una recomendación legislativa y que el Tribunal Fiscal puede demorar su pronunciamiento si tiene causa justificada y resolver una vez vencido dicho plazo, ya que no hay forma expresa que lo prohíba.

3.6.3 Requisitos de la Apelación

1. Escrito fundamentado con nombre, firma y número de registro hábil de abogado en los lugares donde la defensa fuera cautiva.
2. Hoja de Información Sumaria y anexo (formulario 6000 y 6001 de corresponder).
3. Para interponer medios impugnatorios, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.
4. Pago o Carta Fianza: Cuando el deudor tributario apele extemporáneamente una Resolución que resuelve una reclamación, la apelación será admitida siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada, actualizada hasta la fecha de pago, o presente carta fianza por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada. Los plazos señalados en seis (6) meses variarán a nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.
5. Cuando el deudor tributario interponga apelación contra una Resolución que resuelve una reclamación respecto de la cual presentó como garantía una carta fianza, deberá mantener la vigencia de ésta durante la etapa de la apelación por el monto de la deuda actualizada.
6. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, éste será devuelto de oficio.



3.6.4. Apelación ante el órgano sometido a jerarquía.

Antes de recurrir al Tribunal Fiscal las resoluciones expedidas por algunos organismos públicos en la instancia de reclamación, tienen que ser conocidos en vía de apelación por una instancia previa e intermedia. Tal es el caso de las resoluciones de las municipalidades distritales que son apelables ante los municipios provinciales y de las resoluciones que expiden las sub-gerencias del IPSS que deben ser conocidas por las gerencias departamentales de la misma institución. Una vez emitido el pronunciamiento en este nivel, el contribuyente, si no se encuentra conforme con el fallo, puede interponer apelación ante el Tribunal Fiscal.

Como indiqué anteriormente, en el caso de las municipalidades distritales y provinciales el sometimiento jerárquico es sólo procesal, porque política, administrativa y financieramente, cada una de ellas constituye una administración tributaria autónoma e independiente. En realidad esta instancia intermedia opera como el llamado recurso jerárquico, con la diferencia que en vez de ser soslayable, como sucede en algunos países, tiene carácter obligatorio. En el Perú es ineludible en la jurisdicción municipal, siendo indispensable el pronunciamiento de la municipalidad provincial antes de someter a consideración del Tribunal Fiscal el recurso de apelación.

En lo que respecta a las aportaciones al IPSS, la apelación ante el órgano superior jerárquico como requisito previo para acudir al Tribunal Fiscal se cumple en forma similar, pero con la diferencia que dicho órgano superior forma parte de la misma Administración Tributaria, lo que la acerca asimismo, al citado recurso jerárquico o, en cierta forma al recurso de reconsideración pero en dos niveles, uno ante la dependencia que emitió el acto o resolución y el otro ante el superior jerárquico de dicha dependencia, dilatándose innecesariamente, en mi criterio, la resolución de los casos que se ventilan ante estas administraciones.

3.6.4 Apelación de puro derecho

Podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas.

Tratándose de una apelación de puro derecho contra resoluciones que establezcan sanciones de Comiso de Bienes, de Internamiento Temporal de Vehículos y de Cierre Temporal de Establecimiento, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para interponer ésta ante el Tribunal Fiscal será de diez (10) días hábiles.

3.7. El recurso de queja.

La ley de procedimientos administrativos ha establecido, mediante la queja administrativa, un mecanismo de defensa para los administrados en general que se consideran perjudicados por actos de la Administración Pública que retrasan el trámite de los expedientes impugnatorios. La ley tributaria, tratándose de asuntos de esta naturaleza y con el mismo propósito, contempla un recurso especial de garantía que el contribuyente puede interponer cuando se presentan, por parte del fisco, actuaciones que contravienen las disposiciones procesales del Código Tributario. En tales circunstancias, están facultados a formular queja directamente ante el Tribunal Fiscal.

La queja persigue contrarrestar las arbitrariedades en que puede incurrir la Administración Tributaria en la sustanciación de las reclamaciones, siendo las más comunes el inicio de la cobranza coactiva a pesar de existir reclamación en trámite, la mora de la Administración en elevar los autos ante un recurso de apelación, la aplicación de sanciones administrativas no previstas en la ley tributaria, etc.

En virtud de tratarse de un recurso de garantía para el contribuyente, el trámite de la queja en sumario, debiendo ser resuelto por el Tribunal en 20 días; salvo que se requiera información o pronunciamiento previo de la Administración Tributaria, en cuyo caso se puede producir alguna demora. Este informe previo es necesario en las quejas en que el contribuyente no aporta prueba documental de la arbitrariedad, pero no es obligatorio. Por tanto, cuando el Tribunal estima que cuenta con todos los elementos para resolver la queja, puede prescindir de él, consiguiéndose que su pronunciamiento sea expeditivo para que constituya realmente un freno y una solución al abuso o a la conducta de la Administración que afecta injustamente al contribuyente.

4. EL DEBIDO PROCESO

4.1. Definición

El debido proceso tiene su origen en el “*due process of law*” anglosajón, se descompone en: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales y, el debido proceso adjetivo, referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales⁷. Su incorporación al constitucionalismo latinoamericano ha matizado sus raíces, señalando que el debido proceso sustantivo se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el debido proceso adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia.

Por su parte la doctrina y la jurisprudencia nacional han convenido en que el debido proceso es un derecho fundamental de toda persona -peruana o extranjera, natural o jurídica- y no sólo un principio o derecho de quienes ejercen la función jurisdiccional⁸. En esa medida, el debido proceso comparte el doble carácter de los derechos fundamentales: es un derecho subjetivo y particular exigible por una persona y, es un derecho objetivo en tanto asume una dimensión institucional a ser respetado por todos, debido a que lleva implícito los fines sociales y colectivos de justicia⁹. En ese entendido, el debido proceso en tanto derecho fundamental con un doble carácter es oponible a todos los poderes del Estado e incluso a las personas jurídicas. Por ello, el debido proceso de origen estrictamente judicial, se ha ido extendiendo pacíficamente como debido procedimiento administrativo ante las entidades estatales -civiles y militares- y debido proceso parlamentario ante las cámaras legislativas, así como, debido proceso *inter privatos* aplicable al interior de las instituciones privadas¹⁰.

⁷ JOHN NOWAK Y RONALD ROTUNDA, Constitutional law, St. Paul, Minn., 1995, pp. 380-451, asimismo, John Hart Ely, On constitutional ground, Princenton University Press, New Jersey, 1996 pp. 311 y ss.

⁸ El Derecho fundamental al debido proceso y tutela jurisdiccional. César Landa Arroyo; En: **Pensamiento Constitucional**, Año VIII N° 8 Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. Lima, 2002, p. 445-461

⁹ REYNALDO BUSTAMANTE, Derechos fundamentales y proceso justo, Lima, 2001, pp. 236 ss; citado por César Landa Arroyo; op cit.

¹⁰ LUIS SAENZ, La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en Revista Peruana de Derecho Constitucional N° 1, Lima, 1999, pp 481-564.

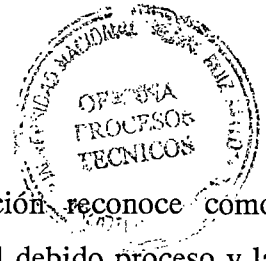
El debido proceso comprende numerosas instituciones relacionadas tanto con las partes como con la jurisdicción que han de preservar la certeza en el proceso, busca rodear al proceso de las garantías mínimas de equidad y justicia que respaldan en legitimidad la certeza en derecho de su resultado; a través del debido proceso se precipitan todas las garantías, derechos fundamentales y libertades públicas de las que es titular la persona en el Estado Social y Democrático de Derecho.

Para nuestro ordenamiento jurídico de raíz euro continental, el debido proceso, es una cláusula de carácter general y residual o subsidiaria, por tanto, constitucionaliza todas las garantías establecidas por la legislación ordinaria, en cuanto ellas sean concordantes con el fin de justicia a que está destinado la tramitación de un caso judicial; en líneas generales, el citado derecho es utilizado para amparar derechos no expresamente reconocidos en otros apartados de la ley fundamental. Nuestra Constitución ha incorporado un conjunto de garantías genéricas y una extensa relación de garantías específicas; se trata, en ambos casos, de una vasta relación de cláusulas de relevancia constitucional que definen la formación del objeto procesal y régimen de actuación de las partes así como de la administración pública.

El debido proceso forma parte de las garantías procesales específicas, para ellos es necesario precisar que ésta garantía fue introducida formalmente en esos términos, en la Constitución de los Estados Unidos, a través de la V Enmienda (1791), progresivamente fue evolucionando y ser considerada una garantía de mera legalidad –como simple reserva de ley- paso a configurarse como una garantía de justicia.

4.2. Consagración constitucional del debido proceso y la tutela jurisdiccional

Como se ha mencionado, dentro de los diferentes principios y derechos fundamentales contenidos en la Norma Fundamental destacan claramente aquellos de naturaleza procesal. En efecto, todo proceso tiene una configuración diferente en el Estado Constitucional, pues con la finalidad de hacer del proceso un mecanismo ágil, eficaz y garantista en la defensa de los derechos de las personas, la Constitución ha consagrado determinados derechos y principios de naturaleza procesal.



Precisamente, el artículo 139° inciso 3) de la Constitución reconoce como principios y derechos de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Con ellos se persigue garantizar que cuando una persona pretenda la defensa de sus derechos, la solución de un conflicto jurídico o la aclaración de una incertidumbre jurídica, sea atendida por un órgano jurisdiccional mediante un proceso dotado de un conjunto de garantías mínimas.

Debido proceso y tutela jurisdiccional poseen un contenido complejo que no se limita a aquellos principios y derechos reconocidos en el artículo 139° u otras disposiciones de la Constitución, tal como lo veremos más adelante, sino también a aquellos derechos que resulten esenciales para que el proceso pueda cumplir con su finalidad y que se deriven del principio – derecho de dignidad de la persona humana (artículo 3° de la Constitución), derechos que en todos los casos deberán interpretarse de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú (Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución).

Precisamente, basándose en éstas últimas disposiciones constitucionales, el Tribunal Constitucional ha precisado en reiterada jurisprudencia que el debido proceso y la tutela jurisdiccional “efectiva”, son exigibles a todo órgano que tenga naturaleza jurisdiccional (jurisdicción ordinaria, constitucional, electoral y militar) y que pueden ser extendidos, “en lo que fuere aplicable”, a todo acto de otros órganos estatales o de particulares (procedimiento administrativo, procedimiento legislativo, arbitraje y relaciones entre particulares, entre otros). Más adelante se tratará el tema de la extensión del debido proceso al ámbito administrativo tributario.

4.3. Naturaleza jurídica del debido proceso

Ante la pregunta ¿qué es el debido proceso? se pueden sostener que, en general, el debido proceso comparte una doble naturaleza, pues de un lado es un principio constitucional que orienta la función jurisdiccional y, por otro lado, se constituye en un derecho fundamental. Veamos con más detalle esta doble naturaleza del debido proceso:

4.3.1 El principio constitucional del debido proceso

Tal como se encuentra configurado en la Constitución, el debido proceso se constituye en una concreción del principio fundamental de Estado de Derecho (artículos 3º, 45º primer párrafo y 38º de la Constitución). Este último principio implica la vinculatoriedad al sistema jurídico tanto de autoridades como de la sociedad en general, de modo tal que “nuestro sistema constitucional se afirma con su decisión política fundamental a favor de un ejercicio sujeto a Derecho, es decir, vinculado a la Constitución y a la totalidad restante del sistema jurídico”¹¹.

Ello nos permite afirmar, *prima facie*, que el debido proceso se constituye en un principio constitucional que inspira el ordenamiento jurídico peruano y exige que todos los poderes públicos, en especial los jueces, así como los ciudadanos en general, coadyuven en la consecución de un proceso que se desarrolle con todas las garantías procesales que la Norma Fundamental establezca a favor de los justiciables.

4.3.2 El derecho fundamental al debido proceso

Por derechos fundamentales pueden entenderse “aquellos elementos esenciales del ordenamiento jurídico político que, derivándose de los valores superiores que nacen de la dignidad del ser humano, lo fundamentan, lo orientan y o determinan, apareciendo como derechos superiores del ser humano y de los demás sujetos de derecho –conforme al tipo de derecho de que se trate–, y como elementos objetivos que tutelan, regulan y garantizan las diversas esferas y relaciones de la vida social, con propia fuerza normativa de la mayor jerarquía”¹².

En lo que se refiere al debido proceso, éste se constituye, *prima facie*, en aquel derecho fundamental de toda persona que exige, en primer término, el libre acceso a los tribunales de justicia, el derecho a un juez competente, independiente e imparcial, el derecho de defensa, a la prueba, motivación, a la pluralidad de la instancia, al plazo razonable del proceso, a la obtención de una resolución fundada

¹¹ MENDOZA ESCALANTE, Mijail. Los principios Fundamentales del Derecho Constitucional Peruano, ed. Grafica Bellido, Lima, 2000, p.181.

¹² BUSTAMANTE ALARCON, Reynaldo. Derechos Fundamentales y Proceso Justo. Ara Editores, Lima, 2001, p. 171-172.

en Derecho, entre otros derechos fundamentales procesales; y, finalmente, a que lo dispuesto por el juzgador sea cumplido eficazmente, en el menor tiempo posible.

Si bien en la definición antes mencionada se han esbozado determinados derechos que componen el debido proceso, veamos de modo detallado cuáles son los derechos o principios que lo integran, dejando previamente establecido que ésta lista es enunciativa.

4.4. Contenido del debido proceso

El debido proceso encierra en sí un conjunto de garantías constitucionales que se pueden perfilar a través de identificar las cuatro etapas esenciales de un proceso: acusación, defensa, prueba y sentencia, que se traducen en otros tantos derechos que enunciativamente a continuación se plantean¹³:

4.4.1. Derecho a la presunción de inocencia.- Se funda en el principio del *indubio pro homine* en virtud del cual, a la persona humana se le presume inocente mientras la autoridad no le haya demostrado su culpabilidad judicialmente¹⁴, de conformidad con el Art. 2º, inciso 24º-e de la Constitución. De este derecho se deriva que: Las personas no son autores de delitos, en consecuencia sólo hay delitos y detenciones por actos, no por sospechas. El acusado tiene derecho a no declarar contra sí mismo, ni contra su cónyuge ni sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad. Las personas no tienen la obligación de probar su inocencia de una acusación, salvo en determinados delitos -por ejemplo de desbalance patrimonial de funcionario público-, en cuyo caso se invierte la carga de la prueba.

4.4.2. Derecho de información.- Es el derecho a ser informado de las causas de la demanda o acusación, en forma inmediata y por escrito; en este entendido, la prueba de cargo debe ser suficiente y obtenida mediante procedimientos constitucionalmente legítimos; según se desprende reiterativamente de los incisos catorce y quince, del artículo 139º de la Constitución.

¹³ FRANCISCO FERNÁNDEZ SEGADO, *La configuración jurisprudencial del derecho a la jurisdicción*, en RGD, N° 600, Valencia, 1994, pp. 9257-9284; citado por

¹⁴ JUAN MONTERO AROCA, Juan Gómez Colomer, Alberto Montón, Silvia Barona, *Derecho Jurisdiccional I Parte General*, 10ª edic., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 367

4.4.3. Derecho de defensa.- Es el derecho a defenderse de la demanda de un tercero o acusación policial, fiscal o judicial, mediante la asistencia de un abogado. Este derecho a su vez se descompone en el derecho a ser oído, derecho a elegir a su defensor, obligatoriedad del defensor y si es el caso de contar con un defensor de oficio y con una defensa eficaz, facultades comprendidas en el inciso catorce, del artículo 139º de la Constitución.

4.4.4. Derecho a un proceso público.- La publicidad de los procesos permite el control de la eventual actuación parcial de los jueces. Pero, si bien la publicidad permite el control de la opinión pública a los procesos; podrían existir etapas de un proceso reservadas a criterio del juez, de acuerdo a ley¹⁵; sin embargo, los procesos judiciales por responsabilidad de funcionarios públicos, por delitos de prensa o por derechos fundamentales, son siempre públicos, según establece el inciso 4 del artículo 139º de la Constitución.

4.4.5. Derecho a la libertad probatoria.- Se parte del supuesto de que quien acusa debe probar judicialmente su acusación; sin embargo, en los casos en que los delitos son atribuibles a los agentes del Estado y éste con el poder disciplinario que tiene no ofrece u oculta al Poder Judicial las pruebas de la responsabilidad de su funcionario, podría operar la libertad probatoria en contrario. Fundándose en que, “la defensa del Estado no puede descansar sobre la imposibilidad del demandante de alegar pruebas que, en muchos casos, no pueden obtenerse sin la cooperación del Estado. Es el Estado quien tiene el control de los medios para aclarar hechos ocurridos dentro de su territorio”¹⁶. Es decir que la carga de la prueba recaería sobre el Estado demandado.

4.4.6. Derecho a declarar libremente.- No sólo es la facultad de declarar sin presión, ni malos tratos, tratos humillantes degradantes o tortura, sino que las pruebas obtenidas de esta manera son ilícitas, según lo establece el apartado h), inciso veinticuatro, artículo 2º, de la Constitución. En ese sentido, estas confesiones

¹⁵ JUAN MONTERO AROCA, Juan Gómez Colomer, Alberto Montón, Silvia Barona, *Derecho Jurisdiccional III Proceso Penal*, 9ª edic., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 312-314.

¹⁶ Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Neira Alegría y otros, Sentencia del 19 de enero de 1995, mimeo, San José, Costa Rica, 1995, p. 21



o testimonios inconstitucionales, producen la nulidad de un proceso y ~~si este ha~~ vencido eventualmente a la reapertura del mismo, sin perjuicio de la indemnización de las víctimas.

4.4.7. Derecho a la certeza.- Es el derecho de todo procesado a que las sentencias o resoluciones estén motivadas, es decir que haya un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican, según dispone el inciso cinco, del artículo 139°, de la Constitución. De aquí se desprende el derecho de cualquier persona a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho delictivo *-ne bis in idem-*.

4.4.8. Indubio pro reo.- Es un derecho del justiciable para que el juez interprete la norma a su favor, en aquellos casos en los que una nueva ley favorezca al reo, a pesar de haberse iniciado el proceso en función de una ley anterior que estaba vigente al momento de cometerse la infracción. En este supuesto, el juez por humanidad y justicia interpreta que debe aplicar la ley retroactivamente, siempre que la segunda ley sea más benigna que la primera, según señala el Art. 103°, concordante con el inciso once, del artículo 139°, de la Constitución.

4.4.9. Derecho a la cosa juzgada.- Si bien este derecho está reconocido en los incisos dos y trece, el artículo 139°, de la Constitución, para que sea válido constitucionalmente tiene que ser cosa juzgada material, es decir arreglado y de conformidad con el derecho y no sólo con la ley¹⁷. Por cuanto, la finalidad de la cosa juzgada o cosa decidida constitucional debe ser asegurar siempre el ordenamiento y la seguridad jurídica legítimos¹⁸.

El Tribunal Constitucional, bajo el concepto de proceso regular que abre su posibilidad de acceso al conocimiento de las decisiones adoptadas por la jurisdicción ordinaria, ha definido el debido proceso como un mecanismo rodeado de elementos compatibles con la justicia; desde esa perspectiva amplísima sin reparar en las garantías

¹⁷ JUAN REQUEJO, Jurisdicción e independencia judicial, CEC, Madrid, 1989, pp. 575 y ss.; Roger Zavaleta, Nulidad de cosa juzgada fraudulenta y debido proceso, ponencia al I Congreso Nacional de Derecho Procesal, PUCP, editora Normas Legales, Lima, 1996, pp. 33-38.

¹⁸ NICETO ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Ensayos de derecho procesal civil, penal y constitucional, en Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1944, pp. 216-218.

específicas ha incorporado nueve derechos dentro de la noción de “debido proceso” de cuya evaluación más bien se desprende que no la toma como una garantía propia sino como un principio informador y directivo de toda la actividad jurisdiccional, en efecto los derechos son: 1. El derecho de defensa y el derecho de motivación de las resoluciones judiciales; 2. El derecho al plazo razonable; 3. El derecho a la cosa juzgada material; 4. El derecho a la jurisdicción y procedimientos preestablecidos y el derecho a la instancia plural; 5. El derecho a la igualdad de armas; 6. El derecho a la presunción de inocencia y 7. El derecho al ne bis in idem procesal.

5. EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA

5.1 Extensión del debido proceso a ámbitos no jurisdiccionales.

En reiterada jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, básicamente en el caso Tribunal Constitucional vs. Perú, se ha sostenido en cuanto a la observancia del debido proceso en los términos del artículo 8º de la Convención Americana, por parte del cualquier órgano que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, que:

“El respeto a los derechos humanos constituye un límite a la actividad estatal, lo cual vale para todo órgano o funcionario que se encuentre en una situación de poder, en razón de su carácter oficial, respecto de las demás personas. Es, así, ilícita, toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención. Esto es aún más importante cuando el Estado ejerce su poder sancionatorio, pues éste no sólo presupone la actuación de las autoridades con un total apego al orden jurídico, sino implica además la concesión de las garantías mínimas del debido proceso a todas las personas que se encuentran sujetas a su jurisdicción, bajo las exigencias establecidas en la Convención”.

“De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo. Es decir que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un juez o tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la

obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8° de la Convención Americana”¹⁹.

De este modo, la observancia del debido proceso no sólo es exigible en el ámbito jurisdiccional (Poder Judicial, Tribunal Constitucional y jurisdicción militar, entre otros), sino también puede “extenderse” a otros ámbitos como aquel del arbitraje, al procedimiento administrativo e incluso al ámbito de los particulares. No obstante, es imprescindible tener en consideración que si bien los principios y derechos que componen el debido proceso pueden ser extendidos a estos últimos casos, tal extensión no implica que, en principio, estos ámbitos sean considerados como jurisdiccionales y menos aún que puedan ser de aplicación todos los principios y derechos que componen el debido proceso.

En efecto, en los ámbitos del arbitraje, procedimiento administrativo o de los particulares, entre otros, deben aplicarse extensivamente determinados principios o derechos del debido proceso, siempre y cuando se tenga en consideración “la naturaleza de cada ámbito”, es decir, deviene en arbitraria la exigencia según la cual “todos” los contenidos del debido proceso en el ámbito jurisdiccional serían extensibles a estos otros ámbitos no jurisdiccionales. Así por ejemplo, es innegable que el derecho de defensa debe ser exigido en todo ámbito, pero no puede decirse lo mismo, del derecho a la pluralidad de la instancia, pues por ejemplo en el ámbito de los particulares no se podría, necesariamente, extender este derecho.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha sostenido que “*el artículo 139°, inciso 3), de la Constitución, establece, como principio de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, el cual no sólo se limita a las formalidades propias de un procedimiento judicial, sino que se extiende a los procedimientos administrativos sancionatorios. En tal sentido, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo (...) o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso. (...) lesionar el derecho al debido proceso implica que, durante el proceso administrativo de cobranza de deuda tributaria, al demandante se le priva, por lo menos, del ejercicio de alguno de los referidos derechos integrantes del contenido esencial del debido proceso (...)*”²⁰.

¹⁹ Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Tribunal Constitucional vs. Perú, parr. 68 y 71

²⁰ Expediente N° 2456-2004 –AA/TC fund. Jur. 2 y 3.

Por tanto, se puede afirmar que es una obligación de la Administración, entre otros, y un derecho de los ciudadanos, que, cuando las personas se vean sometidas a cualquier procedimiento administrativo en el que se limiten sus derechos o impongan sanciones, se observe estrictamente los principios y derechos que componen el debido proceso.

5.2 El tribunal constitucional y el debido proceso en materia tributaria.

5.2.1 Derecho de libre acceso a la jurisdicción

El derecho de libre acceso a la jurisdicción se constituye en un derecho implícito del debido proceso. Se desprende del inciso tres, del artículo 139º, de la Constitución, interpretado de conformidad con el artículo 10º, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el artículo 14º, inciso uno, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y en el artículo 8º, inciso uno, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según los cuales, toda persona tiene derecho de ser oída, con todas las garantías, por un tribunal competente, independiente e imparcial.

Si partimos de la idea de que la jurisdicción nace con la finalidad de solucionar los conflictos mediante un tercero imparcial (juez), el derecho de libre acceso a la jurisdicción se constituye en el primer escalón en el ejercicio del derecho a la prestación judicial y le corresponde a toda persona física o jurídica, privada o pública, peruana o extranjera, a quienes el ordenamiento jurídico reconozca capacidad para ser parte en un proceso.

En el ámbito del amparo en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha establecido que *“el derecho a la tutela judicial efectiva, en su expresión de acceso a la jurisdicción, debe comprenderse también como un derecho de acceso a la jurisdicción constitucional, a efectos de que ninguna autoridad o funcionario pueda poner más obstáculos que los previstos en la legislación que regula los procesos constitucionales. El establecimiento de mecanismos de gradualidad que, en este caso, opera como freno para la interposición de recursos y que en la práctica impide el acceso al Tribunal Constitucional, supone, desde esta óptica, también un mecanismo que imposibilita la tutela jurisdiccional efectiva en el ámbito de la jurisdicción constitucional”*²¹.

²¹ Expediente N° 1803-2004 –AA/TC, fund. jur. 29.

En cuanto al principio *solve et repete*, cabe mencionar que en una de sus formulaciones implica que “la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”²². Al respecto, el Tribunal Constitucional ha sostenido que “su exigencia, es decir, que se condicione el pago de la obligación tributaria para que se admita una demanda, cuyo objeto sea iniciar un proceso en el que se cuestione la validez de su imposición, es un obstáculo serio de orden material para que el contribuyente pueda acudir a un tribunal de justicia. Obstáculo desproporcionado si es que se tiene en cuenta que el deber de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, incluso de aquellos que pretenden cuestionar judicialmente un acto administrativo tributario, puede alcanzarse a través de otros medios (...). En otras palabras, es desproporcionado porque su finalidad constitucional –que el Estado cuente con los recursos necesarios para hacer frente a sus cargas– es sólo un pretexto que, alcanzándose a través de otros medios, en realidad, tiene el propósito de desalentar el cuestionamiento judicial de sus actos administrativos de contenido tributario”²³.

5.2.2 El derecho de defensa

El derecho de defensa se encuentra establecido en el inciso catorce, del artículo 139º, de la Constitución que establece “El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad”.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha sostenido que “(...) el derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés. (...) En el extremo que se discute de autos –donde se contraponen la actuación de oficio del Estado bajo la presunción de legalidad de sus actos (*iuris tantum*) frente a un particular–, la vulneración del derecho de defensa quedaría fehacientemente constatada si se comprobare que la Administración Tributaria ha sustentado sus conclusiones en base a pruebas

²² GARRIDO FALLA, Tratado, p. 53 y ss, citado en GARCIA BELSUNCE, Horacio. Tratado de Tributación pp. 388

²³ Expediente N° 3548-2003 –AA/TC, fund. jur. 7

inexistentes o desconocidas, pues ello determinaría la imposibilidad de contradecirlas y, obviamente, defenderse contra ellas; más aún si tales pruebas, por sí mismas, resultaron sustanciales y determinantes para la resolución de la controversia”²⁴.

Conviene mencionar una importante decisión del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, según el cual, la extensión del derecho a disponer del tiempo y las facilidades necesarias para la preparación de la defensa, que beneficia tanto al procesado como a su abogado, y a lo largo de todo el procedimiento, teniendo en cuenta la complejidad o sencillez del caso y la razonabilidad del plazo otorgado para preparar la defensa, constituyen parámetros de una posible lesión al derecho a la defensa medible en el tiempo.²⁵

De otro lado, en un caso en el que se alegaba que la SUNAT había vulnerado el derecho de defensa de un contribuyente por haber notificado en el mismo día tanto una orden de pago como la respectiva resolución de cobranza coactiva, el Tribunal Constitucional determinó que “*se acredita la vulneración al debido proceso y del derecho de defensa en sede administrativa tributaria, no solo al no haberse esperado el plazo señalado por la propia Administración para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva sino, además, por abusar de la facultad que se le otorga para asegurar la cancelación de las deudas tributarias*”²⁶.

Asimismo, el TC sostuvo que se vulneró el derecho de defensa en un caso en el que una “*entidad demandante interpuso recurso de queja contra la Municipalidad Distrital de Paramonga – Barranca, por haberle iniciado procedimiento de cobranza coactiva de la Resolución de Determinación N.º 017-2000-UAT-MDP, sin haberle notificado previamente dicho valor y por haberle impedido el acceso al Expediente Coactivo N.º 001-00-MDP/EC, conforme se desprende de los documentos que adjunta*”, por lo que “*la demandante no ha podido ejercer su derecho de defensa ni interponer los medios impugnatorios correspondientes; deducir la nulidad—si fuere el caso— y recurrir a las instancias administrativas respectivas y, en todo caso, no pudo haber contradicho alguna resolución que la perjudicara a través de la acción contencioso-administrativa*”²⁷.

²⁴ Expediente N° 08605-2005 –AA/TC, fund. jur. 14 y 15.

²⁵ Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso Albert y Le Compe (1993)

²⁶ Expediente N° 00417-2005 –AA/TC, fund. jur. 4

²⁷ Expediente N° 2721-2003 –AA/TC, fund. jur. 5 y 6



Finalmente, el TC declaró infundada una demanda en la que se alegaba la vulneración del derecho de defensa, pues no consideró que los hechos descritos evidencien la vulneración al derecho de defensa del recurrente, toda vez que nunca estuvo en un real estado de indefensión, puesto que pudo ejercer los medios impugnatorios en la vía administrativa, conforme consta de autos, e incluso tuvo el derecho para ampararse en la excepción prevista en el artículo 141° del Código Tributario, que establece que *“no se admitirá como medio probatorio aquel que habiendo sido requerido durante el proceso de fiscalización no hubiera sido presentado salvo que el deudor pruebe que la omisión no se generó en su causa (...)”*²⁸.

5.2.3 El derecho a la tutela cautelar

El derecho a la tutela cautelar se constituye en un contenido implícito del debido proceso y la tutela jurisdiccional establecidos en el inciso tres, del artículo 139°, de la Constitución. En cuanto tal, exige que en todo proceso de naturaleza jurisdiccional deban existir medida o medidas cautelares que aseguren la efectividad de la tutela jurisdiccional del Estado, de manera tal que se puedan neutralizar los perjuicios irreparables y se asegure provisionalmente los efectos que en definitiva se adopten en el respectivo proceso.

Una de las excepciones que podría plantearse a esta exigencia de que todo proceso cuente con medidas cautelares es el caso del proceso de inconstitucionalidad, que debido a su especial naturaleza y a las consecuencias que podría ocasionar la suspensión de la eficacia de las leyes puede no admitir la procedencia de medidas cautelares.

Asimismo, es importante tener en cuenta que una de las principales características que posee el derecho a la tutela cautelar es que ésta sea efectiva. En efecto, resultaría contrario a la tutela jurisdiccional todo acto que convierta en ineficaz la tutela cautelar, es decir, que por ejemplo el legislador no podría dictar disposiciones que disuadan a los justiciables respecto de la interposición de la medida cautelar estableciendo un procedimiento de una duración que incluso

²⁸ Expediente N° 1863-2004 –AA/TC, fund. jur. 6

exceda la duración de proceso principal o estableciendo procedimientos especiales en lo que se exijan requisitos injustificados.

En cuanto a los presupuestos que debe considerar el Ejecutor Coactivo para decretar una medida cautelar, el Tribunal Constitucional ha sostenido que *“Una medida cautelar no puede decretarse de manera automática ante la sola petición del solicitante. Se debe tener en cuenta, por lo menos, dos requisitos mínimos, a saber: verosimilitud del derecho y peligro en la demora. (...) [La] Verosimilitud en el Derecho (fumus bonis iuris) (...) implica que quien afirma que existe una situación jurídica pasible de ser cautelada, debe acreditar la apariencia de la pretensión reclamada, a diferencia de la sentencia favorable sobre el fondo, la cual se basa en la certeza de tal pretensión. El peticionario tiene la carga de acreditar, sin control de su contraria, que existe un alto grado de probabilidad de que la sentencia definitiva que se dicte oportunamente reconocerá el derecho en el que se funda la pretensión. (...) [El] Peligro en la demora (periculum in mora) (...) se ve configurado por dos elementos: la demora en la obtención de una sentencia definitiva, y el daño marginal que se produce precisamente a causa de este retraso. Este presupuesto básico está referido al peligro de daño (peligro procesal) al derecho esgrimido en el proceso judicial (o coactivo, como el caso de autos) derivado del retardo que necesariamente conlleva el reconocimiento judicial de un derecho reclamado. Dicho derecho, ante un peligro inminente o irreparable, debe ser protegido de manera inmediata, a fin de evitar que, en caso de obtenerse una sentencia favorable, esta no pueda ser cumplida (...)”*²⁹

No obstante los requisitos “básicos” que de acuerdo al TC deben ser evaluados previamente al dictado de la respectiva medida cautelar, es importante precisar que, conforme a un sector de la doctrina, otro requisito básico para el dictado de una medida cautelar es la “adecuación”, la misma que parte de la “necesidad de que se otorguen medidas cautelares que sean **congruentes** y **proporcionadas** con, precisamente, el objeto que es materia de esta tutela de aseguración”³⁰. Mediante la congruencia se exige la “*correlación lógica que necesariamente deberá establecerse entre la cautelar concedida y el objeto de la tutela*”³¹, y la proporcionalidad, a diferencia de la anterior, se encuentra referida a una “*calificación cuantitativa y no cualitativa en la correlación necesaria que debe existir entre la medida otorgada y el objeto que esta busca asegurar*”³².

²⁹ Expediente N° 00015-2005 –AA/TC, fund. jur. 28

³⁰ MONROY PALACIOS, Juan José. Bases para la formación de una teoría cautelar, ed. Comunidad, Lima, 2002, p. 189

³¹ Idem.

³² Idem.

5.2.4 El derecho a la motivación.

El derecho a la motivación se encuentra contenido en el inciso cinco, del artículo 139º, de la Constitución, el que establece que “La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan”.

El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales se constituye en el derecho de toda persona a obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en cualquier tipo de procesos. Una de sus principales finalidades es asegurar que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley. Asimismo, este derecho busca facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa. Como lo ha sostenido el TC, su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o si se presenta el supuesto de motivación por remisión³³.

En cuanto a la exigencia de motivación en sede administrativa, el TC ha sostenido que “un acto administrativo dictado al amparo de una potestad discrecional legalmente establecida resulta arbitrario cuando sólo expresa la apreciación individual de quien ejerce la competencia administrativa, o cuando el órgano administrativo, al adoptar la decisión, no motiva o expresa las razones que lo han conducido a adoptar tal decisión. De modo que, como ya se ha dicho, motivar una decisión no sólo significa expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente exponer las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada”³⁴.

Por otra parte, cabe mencionar que el TC ha sostenido que “(...) la motivación supone la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de sustento a una resolución de la Administración, siendo un mecanismo que permite

³³ Expediente N° 1230-2002 –HC/TC, fund. jur. 11.

³⁴ Expediente N° 0090-2004 –AA/TC, fund. jur. 34

apreciar su grado de legitimidad y limitar la arbitrariedad de su actuación. Evidentemente, tal exigencia varía de intensidad según la clase de resolución, siendo claro que ella deberá ser más rigurosa cuando se trate, por ejemplo, de decisiones sancionadoras, como ocurre en el caso sub examine”³⁵.

En el ámbito administrativo tributario, el TC ha precisado, en un determinado caso, que “la garantía de la motivación suficiente ha sido respetada, tomando en cuenta además que (...) la Administración puede cumplir la exigencia de la motivación, a través de la incorporación expresa, de modo escueto o extenso, de sus propias razones en los considerandos de la resolución, como también de la aceptación íntegra y exclusiva de los establecido en los dictámenes o informes previos emitidos (...)”³⁶.

5.2.5 La prohibición de la reformatio in peius

La reformatio in peius se constituye en un contenido implícito del debido proceso y como tal “se infringe cuando la condición del recurrente empeora como consecuencia de su misma impugnación, pero no cuando se produce en base a otros recursos formulados de forma concurrente o incluso incidental, que permiten la oportunidad de oponerse a los mismos y utilizar contra ellos los medios de defensa que se estimen convenientes, ya que de no ser así, se excluirían las pretensiones de quienes también son parte en el proceso. La reformatio in peius, además de comportar indefensión para el recurrente, al ver empeorada su situación en base a unos razonamientos que obviamente él no ha efectuado, constituiría, de aceptarse, un claro elemento de disuasión en la interposición de los recursos”³⁷.

Sobre el particular el Tribunal Constitucional ha sostenido que “La interdicción de la reformatio in peius o reforma peyorativa de la pena es una garantía del debido proceso implícita en nuestro texto constitucional. Si bien tal interdicción se identifica íntimamente con el derecho de defensa, pues agravar una pena para condenar por un ilícito que no haya sido materia de acusación, importa una grave afectación del mentado derecho, es indudable que la proscripción de la reformatio in peius también tiene una estrecha relación con el derecho de interponer recursos impugnatorios”³⁸.

³⁵ Expediente N° 4289-2004 –AA/TC, fund. jur. 9

³⁶ Expediente N° 08605-2005 –AA/TC, fund. jur. 24

³⁷ CHAMORRO BERNAL, Francisco. La tutela judicial efectiva. Bosh, Barcelona, 1994, p.167

³⁸ Expediente N° 1918-2002 –hc/TC, fund. jur. 4

De otro lado, el TC sostuvo 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.

En la sentencia precitada, el Tribunal Constitucional sostuvo que “al haberse incrementado el monto de la multa como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional, dicho incremento producido al confirmarse la Resolución N.º 134- 02-0006188, mediante Resolución N.º 136-4-01814/SUNAT –ambas resoluciones de la Intendencia Regional de Junín– 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”⁴⁰.

Finalmente, cabe mencionar que para apreciar una *reformatio in peius*, con relevancia constitucional, deben presentarse tres requisitos: a) el empeoramiento de una situación reconocida al recurrente con anterioridad la interposición del recurso; b) que el empeoramiento sea consecuencia del propio recurso; y c) que se haya producido verdadera indefensión.⁴¹

6. LEGISLACION COMPARADA DEL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA.

6.1. En Colombia

Uno de los aspectos que merece la pena rescatar en éste país, es que en la Constitución de 1991 se acabó con el mito concebido en la Constitución del 86, en el sentido que el debido proceso sólo era aplicable al proceso penal, y que por vía doctrinaria y jurisprudencial se llegare a concluir que el debido proceso en cuanto a sus principios y regulaciones también debían cumplirse y respetarse en otros casos; por ello el constituyente de 1991 determinó que el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, es decir las actuaciones administrativas quedaron incluidas dentro de este contexto [*El artículo 29 de la Constitución Nacional, establece: El*

³⁹ Expediente N° 1803-2003 –AA/TC, fund. jur. 26

⁴⁰ Expediente N° 1803-2003 –AA/TC, fund. jur. 27.

⁴¹ CHAMORRO BERNAL, Francisco. La tutela judicial efectiva. Bosh, Barcelona, 1994, p.167-173.

debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas], considerándolo además, como un derecho fundamental y de aplicación inmediata. Por ello el debido proceso como garantía constitucional es fundamental en el desarrollo de las actuaciones administrativas, pues en ese medio jurídico, se cumple observando los principios de legalidad y de responsabilidad, principios básicos que garantizan en todo caso que el actuar de la administración pública.

El procedimiento tributario en Colombia tiene diversas fuentes de regulación legal, lo cual lo hace inmanejable y por las diversas regulaciones existentes, se tiene que el procedimiento tributario en Colombia, como fuente directa de orden legal y de contenido especial, en cuanto a su aplicación, tiene establecidas multiplicidad de actuaciones, con miras a cumplir un sólo propósito, cual es, el de la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes obligados a declarar.

La regulación existente no es lo suficientemente clara, se contrapone en diversos aspectos, especialmente los relacionados con la competencia para actuar en materia de recursos gubernativos [**reposición y/o reconsideración**] y frente a la existencia de esos recursos, aspectos que repercuten o pueden llegar a la violación del debido proceso. Esa multiplicidad de regulaciones, hace que en un momento dado confunda de manera sistemática a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones y frente a las actuaciones de la administración tributaria, pues los administrados o contribuyentes no están en capacidad de tener un dominio o conocimiento sobre toda esta normativa, lo cual repercute en que no puedan atender en forma debida las reclamaciones o impugnaciones que deban presentar en defensa de sus intereses, se concluye básicamente que en Colombia los contenidos en el procedimiento tributario son incoherentes, contrapuestos y llenos de vacíos normativos es decir no existe un código o ley de procedimientos administrativos de acuerdo con los cambios modernos como la simplificación.

6.2. En Chile

La noción de debido proceso en el país Chileno, es tanto regla general, por estar contenida en la Constitución Política de Chile [Artículo 19, N° 3°, inciso 5°, d), dicha norma señala que “*Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos*”] y en el aspecto administrativo, se encuentra

claramente consagrado en el artículo 18, inciso 2º, de la Ley de Bases Generales de la Administración del Estado, cuando señala: “*En el ejercicio de la potestad disciplinaria se asegurará el derecho a un racional y justo procedimiento*”; es decir el debido proceso es aplicable no sólo al proceso judicial, sino que también al procedimiento administrativo, en cuanto aquél conduzca a un acto de la Administración que afecte los derechos que se reconocen a las personas de un Estado de Derecho, en este caso, el procedimiento administrativo ha de establecer instancias de audiencia, publicidad y defensa en favor de los administrados.

Por otro lado en el país sureño el Servicio de Impuestos Internos (SII) o el Servicio Nacional de Aduanas (Aduanas) son los que se encargan de hacer cumplir las disposiciones legales tributarias o aduaneras, respectivamente; y si ocurre alguna infracción a las disposiciones por parte de las personas naturales o jurídicas se expide la resolución correspondiente y cuando un reclamante (contribuyente) considera que la resolución del Servicio de Impuestos Internos (SII) o el Servicio Nacional de Aduanas (Aduanas) no se ajustó a derecho puede:

- a. Requerir a través de un recurso de reposición a la autoridad administrativa correspondiente la corrección de los vicios o errores de los que a juicio del reclamante adolece el respectivo acto administrativo, siempre dentro del plazo de 15 días contados desde la notificación del acto reclamado.
- b. Recurrir ante el Tribunal Tributario Aduanero (TTA) competente sin cumplir con ningún requisito previo, si el reclamante presentó además un recurso de reposición ante la autoridad administrativa correspondiente, ésta deberá abstenerse de seguir conociendo y resolviendo la petición por contener las mismas pretensiones planteadas ante la sede jurisdiccional que es el TTA, institución que resuelve los reclamos que presentan los contribuyentes conforme a lo establecido en el libro tercero del código tributario de Chile –Decreto Ley N° 830 [Sobre la competencia para conocer los asuntos contenciosos tributarios]

Para conocer de las reclamaciones es competente el TTA de la jurisdicción en la que se localiza la unidad del SII que emitió la liquidación o el giro, o bien, que dictó la resolución en contra de la cual se reclama. Cuando la liquidación, giro o resolución han sido emitidos por unidades de la dirección nacional, la reclamación debe presentarse ante el TTA en cuyo territorio tiene su domicilio el contribuyente que reclama al momento de

ser notificado de la revisión, citación, liquidación o giro. Los procedimientos tributarios en el país de Chile son: Procedimiento general de reclamaciones tributarias: Liquidaciones, giros o resoluciones; Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos; Procedimiento general para la aplicación de sanciones; Procedimiento especial para la aplicación de sanciones y Procedimiento especial de reclamo de los avalúos de bienes raíces.

En contra de la sentencia de primera instancia expedida por el TTA sólo procede el recurso de apelación que corresponde interponer en el plazo de 15 días hábiles, y lo conoce la corte de apelaciones que tiene jurisdicción sobre el territorio del TTA que dictó el fallo apelado. La solicitud de aclaración, rectificación o enmienda también es procedente cuando se tiene por objeto aclarar puntos dudosos, salvar las omisiones o rectificar los errores de copia, referencias o cálculos numéricos que aparezcan en ella.

Finalmente, en contra de la sentencia de primera instancia no procede el recurso de casación en la forma ni la anulación de oficio, y los vicios que aparezcan en el fallo deben ser subsanados por la Corte de Apelaciones que conozca del asunto (artículo 140°, código tributario). Sin embargo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones proceden los recursos de casación en la forma y en el fondo, los cuales son conocidos y resueltos por la Corte Suprema.

6.3. Proceso Contencioso Tributario en Bolivia

No existe en Bolivia un Código de Procedimientos Administrativos. Esta y otras carencias revelan lo rudimentaria que es todavía la legislación administrativa en dicho país; siendo regulada por el Código Tributario, aprobado por Ley N° 1340, de 28 de mayo de 1992, así como por los principios generales del Derecho Tributario y de otras ramas del Derecho, entre los que destacan:

- a. Competencia.** El Código Tributario, según su regulación, es de aplicación a todos los tributos de carácter nacional, departamental o municipal y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos.



- b. Fuentes del Derecho Tributario.** En este caso son las normas constitucionales, las convenciones internacionales, las leyes y "disposiciones con fuerza de ley"⁴², los decretos supremos, las reglamentaciones, las resoluciones y demás normas de carácter general aprobadas por el órgano Ejecutivo y, en su defecto, según los de otras ramas jurídicas. (Art. 7° del CT). A falta de norma tributaria expresa se aplicará supletoriamente en esta materia (Art. 67° del CT) los principios generales del Derecho.
- c. Normas procedimentales.** Los órganos competentes para percibir y fiscalizar tributos (las Direcciones Generales de la Renta y de Aduanas, las Municipalidades) podrán dictar normas administrativas reglamentarias para la aplicación de las leyes tributarias en su materia respectiva (Art. 127°). Las normas a que se refiere el artículo precedente podrán ser impugnadas por asociaciones o entidades respectivas o también por personas naturales o jurídicas que carezcan de una entidad representativa dentro de los veinte días de publicadas. Dicha impugnación deberá presentarse debidamente fundada ante la superioridad jerárquica administrativa, la que deberá expedirse dentro de los treinta días de su presentación. Si dentro de ese lapso no hubiere resolución, la norma impugnada quedará firme. Hasta ese momento la impugnación deducida tendrá efectos suspensivos (Art. 128°). La tramitación de causa ante la jurisdicción contencioso-tributaria es similar a la que se sigue ante la justicia ordinaria (ver Arts. 214° y 156° y ss. C.T.). Esta jurisdicción es improrrogable e indelegable; su ejercicio por autoridades administrativas u otras será nulo de pleno derecho (Art. 184°). Se ejerce por los jueces de partido en materia administrativa, coactiva, fiscal y tributaria (Art. 157° L.O.J.), por la Sala en materia-administrativa de las Cortes Superiores de Justicia (Art 109° L.O.J.) y por la Sala Social, de Minería y Administrativa de la Corte Suprema (Art. 60° L.O.J.). En el juicio contencioso tributario se admite toda clase de pruebas, menos el juramento de posiciones y la confesión de las autoridades. La prueba testifical servirá sólo de indicio. Podrá pedirse certificaciones e informes a los órganos competentes y el tribunal podrá ordenar cualesquiera diligencias relacionadas con la causa, así como pedir la exhibición de documentos y formular las preguntas que estimare convenientes a las partes, a sus representantes y/o testigos (Arts. 266° y 267°)

⁴² Los especialistas tributarios bolivianos coinciden al señalar que "Esta terminología es incorrectamente usada, pues en nuestro régimen constitucional no existen los "decretos con fuerza de ley", o reglamentos delegados como también se les llama, debido al principio de separación de poderes establecido por los Arts. 2, 29, 30 y 69 de la Constitución". Ver, a este propósito DERMIZAKY, Pablo, Derecho Constitucional, 5a. Ed., Caps. X y XI, Segunda parte.

6.4. Proceso Contencioso Tributario en Venezuela

El recurso contencioso tributario es un medio judicial de impugnación de actos de efectos particulares dictados por la Administración Tributaria ya sea que éstos determinen tributos, apliquen sanciones o afecten de cualquier forma los derechos subjetivos de los particulares⁴³. El origen en Venezuela de este medio de impugnación se halla en el Recurso Contencioso Fiscal previsto en las leyes de impuesto sobre la renta, a partir de 1966.

El proceso contencioso tributario es, definitivamente, una sub-especie del proceso contencioso administrativo, de allí que se encuentre enmarcado en el ámbito especial de su competencia gozando de todas las características de aquel. La propia denominación del contencioso administrativo indica de qué se trata; esto es, una contención, una controversia con la Administración, en virtud de que el accionante considera que un acto administrativo es ilegal o ilegítimo, o porque una actividad administrativa lesiona los derechos subjetivos o intereses personales de un particular.

Para BREWER CARIAS, la garantía del principio de la legalidad aplicado a la Administración Pública, consecuencia del Estado de Derecho, está en la posibilidad abierta constitucionalmente a los particulares de poder someter los actos, hechos y actuaciones de la Administración a control por órganos judiciales especializados, que conforman, en el caso venezolano, la denominada "*jurisdicción contencioso-administrativa*", prevista en el artículo 259° de la Carta Fundamental de Venezuela, la misma que señala "*La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de los daños y perjuicios originados en responsabilidad de la administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa*".

Conforme a esta disposición, los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa tienen la competencia para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la

⁴³ RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro, "El Proceso Contencioso Tributario Venezolano, su objeto y naturaleza jurídica" en Homenaje a José Andrés Octavio, AVDT, Caracas, 1999.

Administración y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa. Esta norma establece una jurisdicción especial, distinta de la jurisdicción ordinaria, para resolver los conflictos surgidos entre la Administración y los administrados, con motivo de la actividad desplegada por aquélla en el ejercicio de sus funciones. Este sistema está integrado por tribunales, acciones y procedimientos especiales que en definitiva acogen la especificidad de las actividades de la Administración, dando lugar así a los denominados contenciosos especiales, como lo es el contencioso tributario.

Ahora bien, en atención al carácter especial del contencioso tributario, es importante hacer referencia a la autonomía que caracteriza al Derecho Tributario. Considerando los tres elementos que pueden determinar la autonomía científica de una rama del derecho expuestos por el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO,⁴⁴ es correcta la afirmación de Luis María Cazorla en cuanto a que el Derecho Financiero y Tributario, en tanto disciplina jurídicas autónomas, se encuentran plenamente zambullidos en un conjunto de normas, categorías y conceptos jurídicos que se proyectan sobre todo el derecho⁴⁵. Por ello la determinación y recaudación de los tributos se alimenta de conceptos del derecho administrativo, puesto que se trata precisamente, del ejercicio de potestades administrativas ejercidas por el Fisco, sujetas al control jurisdiccional.

6.5. El procedimiento contencioso tributario en otras legislaciones

De manera general podemos indicar que en **Argentina** se regula en la Ley de Procedimiento Tributario, Ley N° 11683, que se encuentra en vigencia desde el año 1998, cuyo texto ordenado fue aprobado por el Anexo I del Decreto 821/98, publicado en el Boletín Oficial el 20.07.1998 y normas modificatorias; en tanto que en **México** se lo regula en el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación Mexicana el 31 de diciembre de 1981 y normas modificatorias. Al respecto, tratadistas argentinos, como Roberto DROMI, señalan que *“La Administración no ejerce función jurisdiccional; si sus actos de algún caso se parecen por su contenido los actos jurisdiccionales, no tienen el*

⁴⁴ Para que pueda afirmarse la autonomía científica de un fragmento del derecho, se debe tratar de: (i) un ámbito de realidad social acotada, (ii) un conjunto de normas y relaciones homogéneas y (iii) la existencia de unos principios generales propios. En relación a lo antes expuesto, vid. Rodríguez Bereijo, A., Introducción al estudio del Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, 1976, pp. 125 y ss.

⁴⁵ CAZORLA, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, 2 edición, Aranzadi, Navarra, 2000, p. 52.

mismo régimen jurídico”⁴⁶; señalando los tratadistas que el procedimiento se inicia ante la Administración Tributaria mediante un recurso de reconsideración de la determinación de oficio (entendida en puridad de cosas como un recurso de apelación), aclarando que en ésta etapa aún no se puede hablar de contencioso tributario, porque “*el proceso tributario propiamente dicho, o sea el objeto de regulación de las normas del Derecho Tributario procesal, sólo comienza cuando ambas partes, el contribuyente o responsable, y el Estado nacional, concurren ante un tercer órgano, esencialmente independiente de aquellos*”⁴⁷

⁴⁶ Véase en: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev19_LHCR.pdf

⁴⁷ Ídem.

CAPITULO III **ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS**

1. HALLAZGOS

1.1. Datos extraídos de expedientes administrativos contenciosos tributarios.

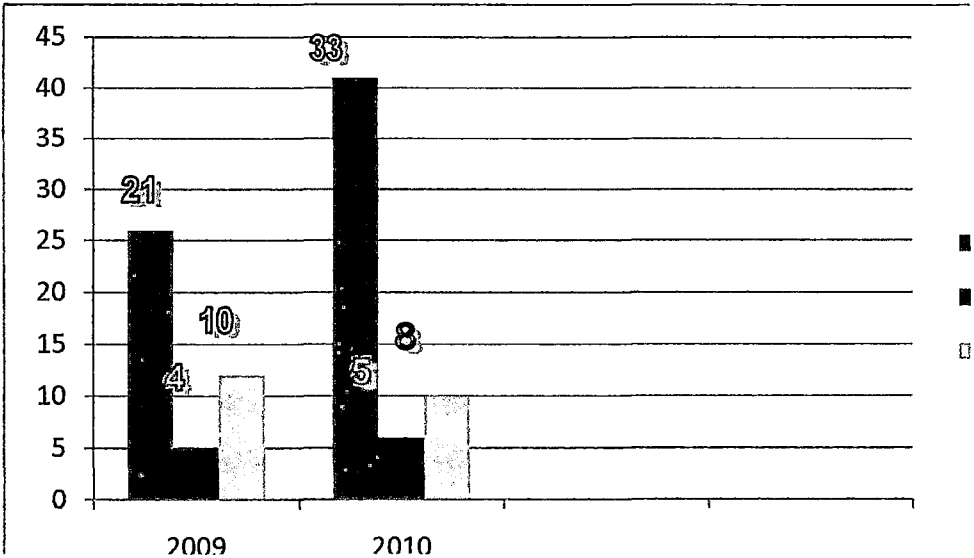
Los cuadros y gráficos que a continuación se presentan son como consecuencia de los datos extraídos extraoficiales que sobre expedientes seguidos por contribuyentes ante la I.R. Lambayeque – SUNAT, en los años 2009 y 2010, en número de 81 expedientes, se han podido encontrar en diversas fuentes digitales del internet, debido a la falta de acceso oficial a los expedientes por excesivo celo institucional, aún cuando aquello se basa fundamente en el principio de reserva tributaria; los datos obtenidos han sido tematizados a través de una ficha de obtención de datos cuyo modelo se adjunta como **ANEXO 1** del presente informe.

CUADRO N° 01: Clases de impuesto que origina del procedimiento contencioso tributario.

IMPUESTO	2009	2010	TOTAL
I.G.V.	21	33	54
I.S.C.	4	5	9
Impuesto a la Renta	10	8	18
otros	0	0	0
TOTAL	35	46	81

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información extraída de fuentes secundarias.

GRAFICA N° 01: Tipo de impuestos reclamados en porcentaje

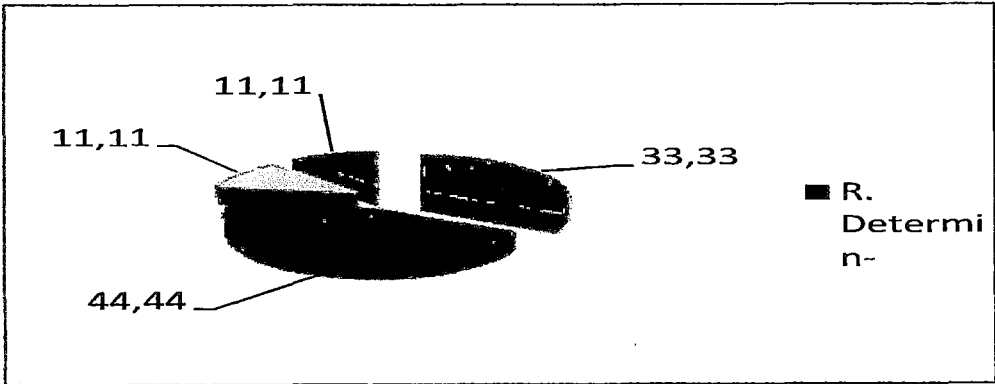


CUADRO N° 02: Acto administrativo que origina del procedimiento contencioso tributario

Acto administrativo	2009	2010	TOTAL
Resolución de determinación	14	13	27
Resolución de multa	20	16	36
Orden de pago			
Resolución que determina la pérdida de fraccionamiento			
Resolución que resuelve una solicitud de devolución	6	3	9
Resolución que establece la sanción de internamiento temporal de vehículos			
Resolución que establece la sanción de comiso de bienes			
Resolución que establece la sanción de cierre temporal de establecimiento	4	5	9
Resolución denegatoria ficta sobre un recurso no contencioso			
TOTAL	44	37	81

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información extraída de fuentes secundarias.

GRAFICA N° 02: Actos administrativos reclamados, en porcentaje

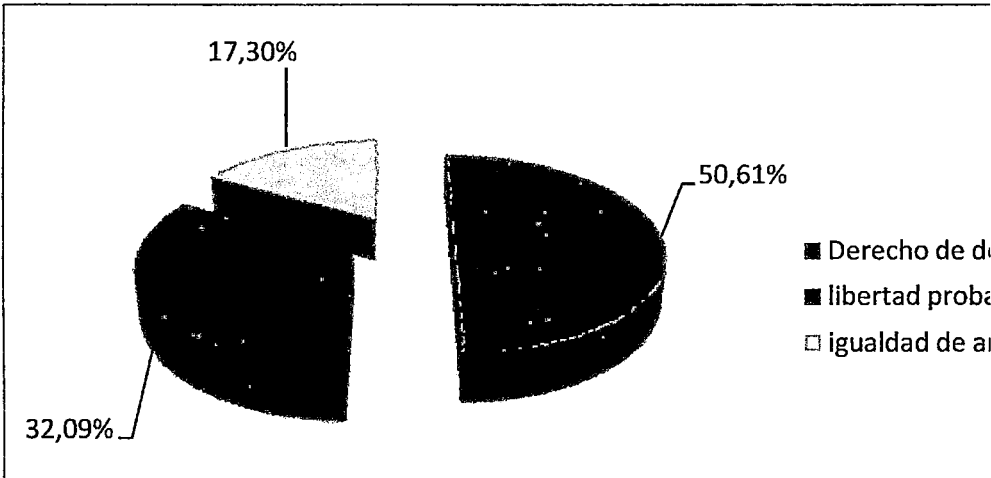


CUADRO N° 03: Derechos no respetados en el proceso contencioso tributario

Derecho de libre acceso a la jurisdicción	
Derecho de defensa	41
Derecho al plazo razonable	
Derecho a información	
Derecho a la libertad probatoria	26
Derecho a declarar libremente	
Derecho a la tutela cautelar	
Derecho a la igualdad de armas	14
Prohibición de la reforma in peius	
TOTAL	81

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información extraída de fuentes secundarias.

GRÁFICA N° 03: Derechos vulnerados en porcentaje

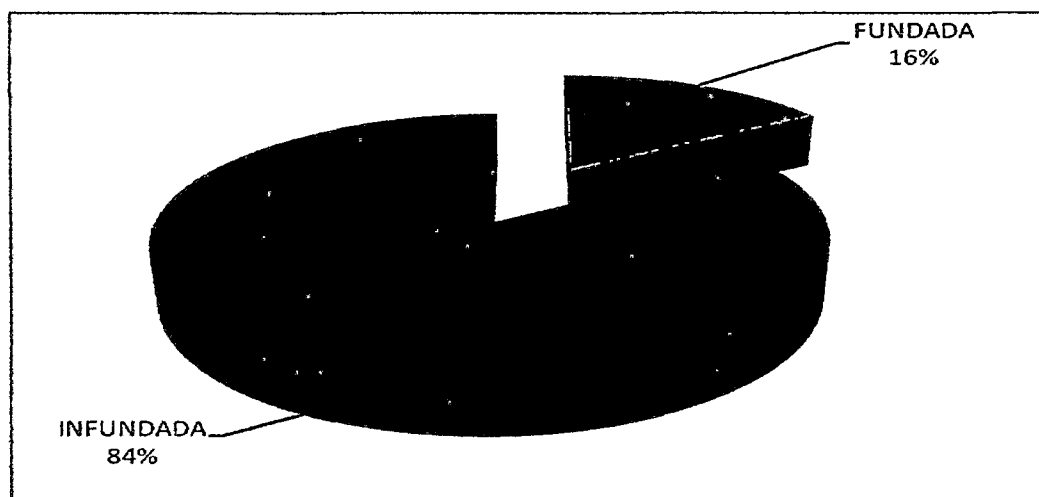


CUADRO N° 04: Pronunciamiento de la SUNAT ante el recurso de reclamación

Acto administrativo	FUNDADA	INFUNDADA	TOTAL
Resolución de determinación	7	20	27
Resolución de multa	4	32	36
Orden de pago			
Resolución que determina la pérdida de fraccionamiento			
Resolución que resuelve una solicitud de devolución	2	7	9
Resolución que establece la sanción de internamiento temporal de vehículos			
Resolución que establece la sanción de comiso de bienes			
Resolución que establece la sanción de cierre temporal de establecimiento	0	9	9
Resolución denegatoria ficta sobre un recurso no contencioso			
TOTAL	13	68	81

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información extraída de fuentes secundarias.

GRÁFICA N° 04: Sentido de las resoluciones de SUNAT frente al recurso de reclamación, en porcentaje

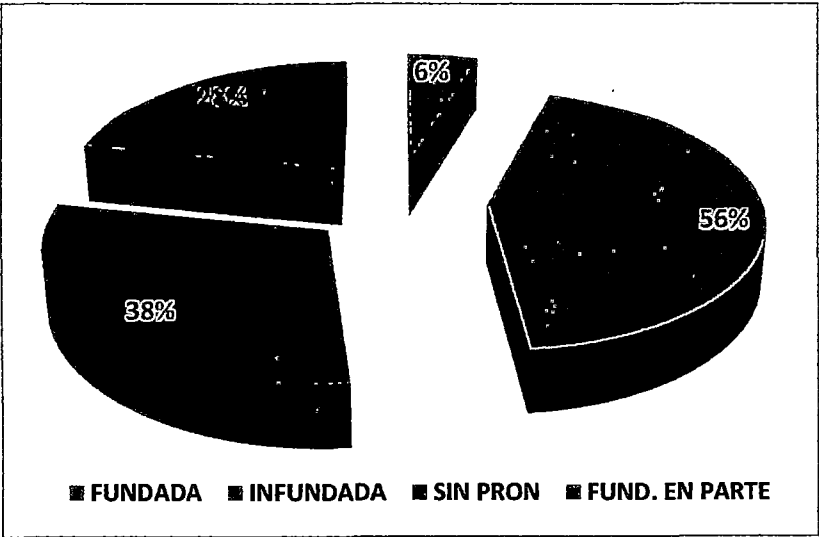


CUADRO N° 05: Pronunciamiento del TRIBUNAL FISCAL ante el recurso de apelación

Acto administrativo	FUNDADA	INFUNDADA	FALTA PRONUN.	TOTAL
Resolución de determinación	2	8	10	20
Resolución de multa	1	25	6	32
Orden de pago				
Resolución que determina la pérdida de fraccionamiento				
Resolución que resuelve una solicitud de devolución	1	2	4	7
Resolución que establece la sanción de internamiento temporal de vehículos				
Resolución que establece la sanción de comiso de bienes				
Resolución que establece la sanción de cierre temporal de establecimiento		3	6	9
Resolución denegatoria ficta sobre un recurso no contencioso				
TOTAL	04	38	26	68

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información extraída de fuentes secundarias.

GRÁFICO N° 5: Sentido de las resoluciones del TRIBUNAL FISCAL frente al recurso de apelación, en porcentaje



Datos extraídos de entrevista a contribuyentes de SUNAT.

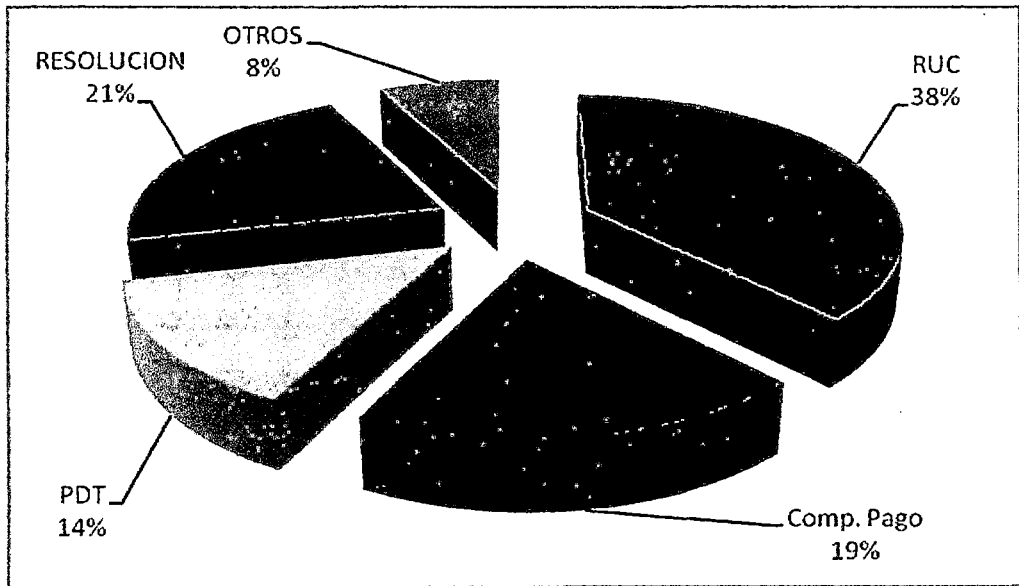
Los cuadros y gráficos que a continuación se presentan se han obtenido de la encuesta aplicada a 32 contribuyentes de la Intendencia Regional de Lambayeque – SUNAT de distinto régimen, cuyo modelo toma de datos utilizado se adjunta como anexo 2 del presente informe. Cabe mencionar que el número citado corresponde al total de contribuyentes que acudieron al área de Atención al Contribuyente que habrían iniciado algún procedimiento administrativo tributario formal ante la Institución, descartándose aquellos casos en los que efectuaban una tramitación de mero trámite o que no implicaba en sí alguna reclamación o impugnación, conforme a los datos que continúan.

CUADRO N° 6: Tipo de trámite seguido ante la I.R. Lambayeque - SUNAT

Acto administrativo	CANTIDAD
Tramitar o dar de alta o de baja u otro un RUC	57
Tramitar autorización o baja de comprobantes de pago	29
Declaración SUNAT VIRTUAL – PDT	18
Notificados con una resolución tributaria	32
Consultas varias – otros trámites	11
TOTAL	150

Fuente: Encuesta aplicada a contribuyentes de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

GRÁFICO N° 6: Trámites ante SUNAT

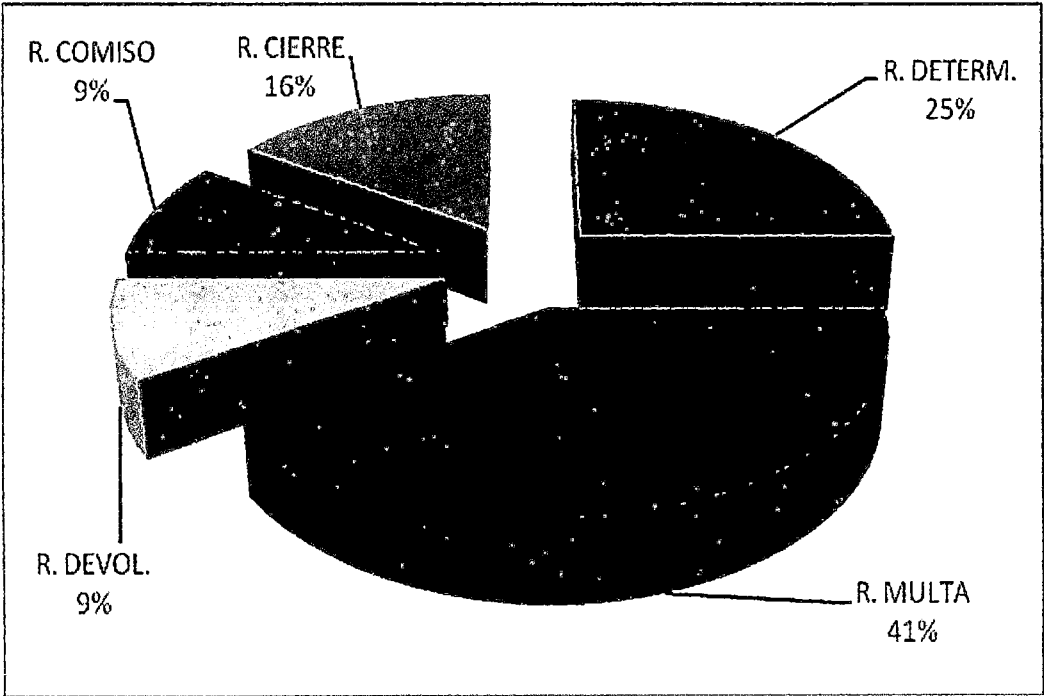


CUADRO N° 7: Tipo de resolución con la cual se considera afectado

Acto administrativo	CANTIDAD
Resolución de determinación	8
Resolución de multa	13
Orden de pago	
Resolución que determina la pérdida de fraccionamiento	
Resolución que resuelve una solicitud de devolución	3
Res. que establece la sanción de internamiento temporal de vehículos	
Resolución que establece la sanción de comiso de bienes	3
Resolución que establece la sanción de cierre temporal de establecimiento	5
Resolución denegatoria ficta sobre un recurso no contencioso	
Otro tipo de resolución	
TOTAL	32

Fuente: Encuesta aplicada a contribuyentes de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

GRÁFICO N° 7: Tipo de Resoluciones emitidas por SUNAT



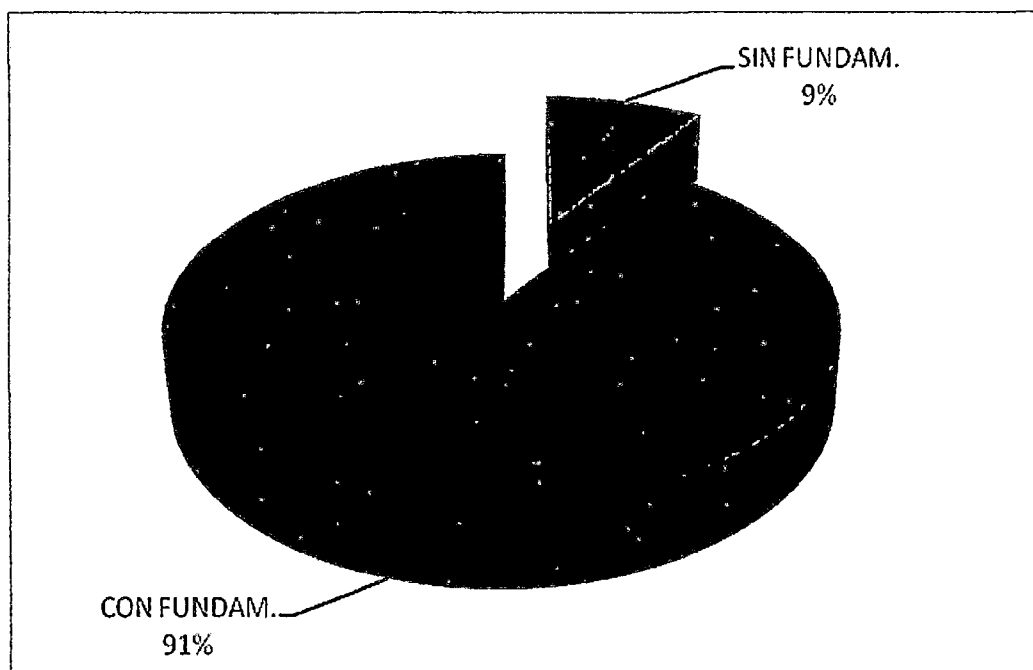


CUADRO N° 8: Fundamentación de la resolución emitida por SUNAT

Acto administrativo	CON FUNDAM.	SIN FUNDAM.	TOTAL
Resolución de determinación		8	8
Resolución de multa	2	11	13
Orden de pago			
Resolución que determina la pérdida de fraccionamiento			
Resolución que resuelve una solicitud de devolución		3	3
Res. que establece la sanción de internamiento temporal de vehículos			
Resolución que establece la sanción de comiso de bienes		3	3
Resolución que establece la sanción de cierre temporal de establecimiento	1	4	5
Resolución denegatoria ficta sobre un recurso no contencioso			
Otro tipo de resolución	3	29	32

Fuente: Encuesta aplicada a contribuyentes de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

CUADRO N° 8: Opinión del contribuyente con respecto a la fundamentación de la resolución de SUNAT, en porcentaje

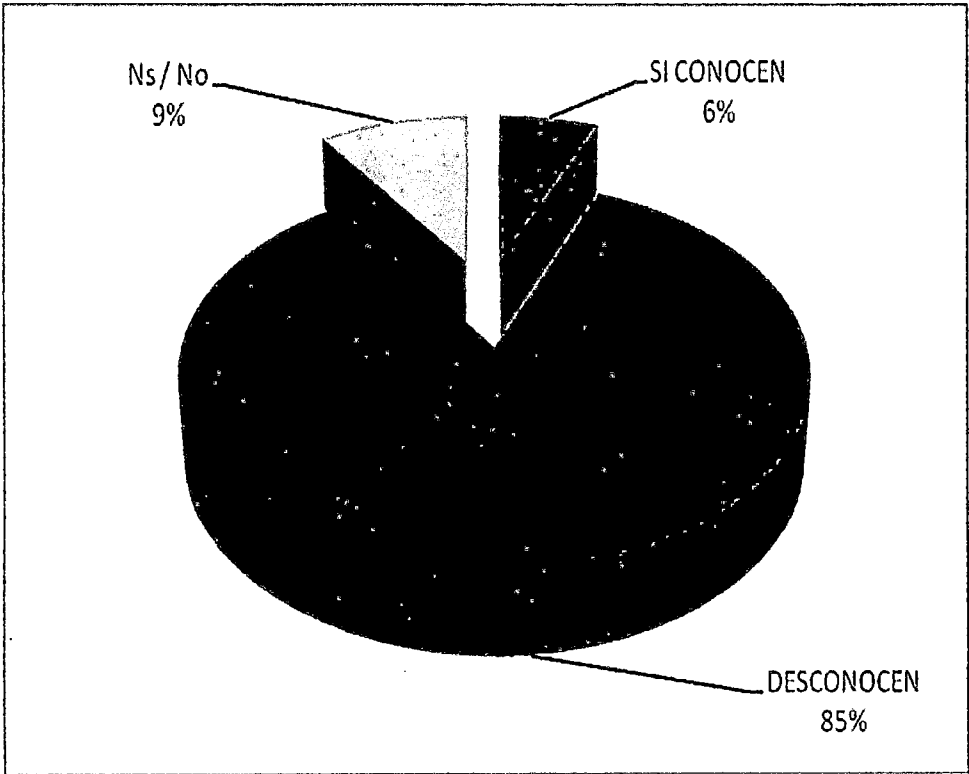


CUADRO N° 9: Conocimiento de la garantía constitucional del debido proceso

	CANTIDAD
Si conocen	2
Desconoce	27
No responden	3
TOTAL	32

Fuente: Encuesta aplicada a contribuyentes de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

GRÁFICO N° 9: Conocimiento del contribuyente sobre la garantía constitucional del debido proceso, en porcentaje.

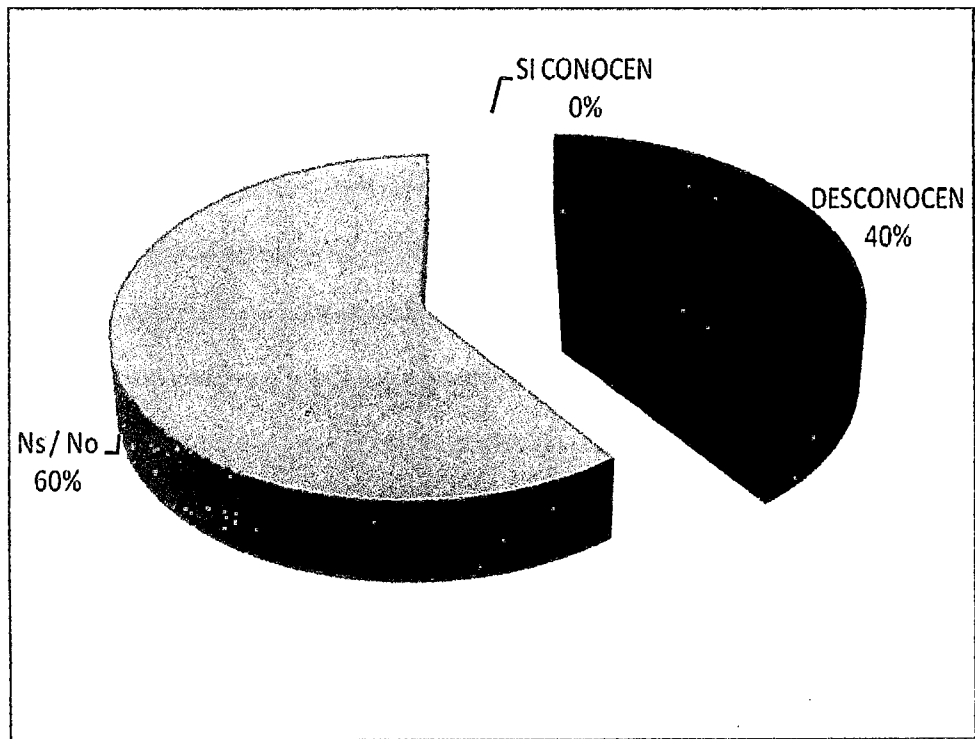


CUADRO N° 10: Conocimiento que la garantía constitucional del “debido proceso” debe observarse en el procedimiento administrativo contencioso tributario.

	CANTIDAD
Si conocen	0
Desconoce	2
No responden	3
TOTAL	5

Fuente: Encuesta aplicada a contribuyentes de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

GRÁFICO N° 10: Conocimiento del contribuyente sobre la garantía constitucional del debido proceso en sede administrativa tributaria, en porcentaje.

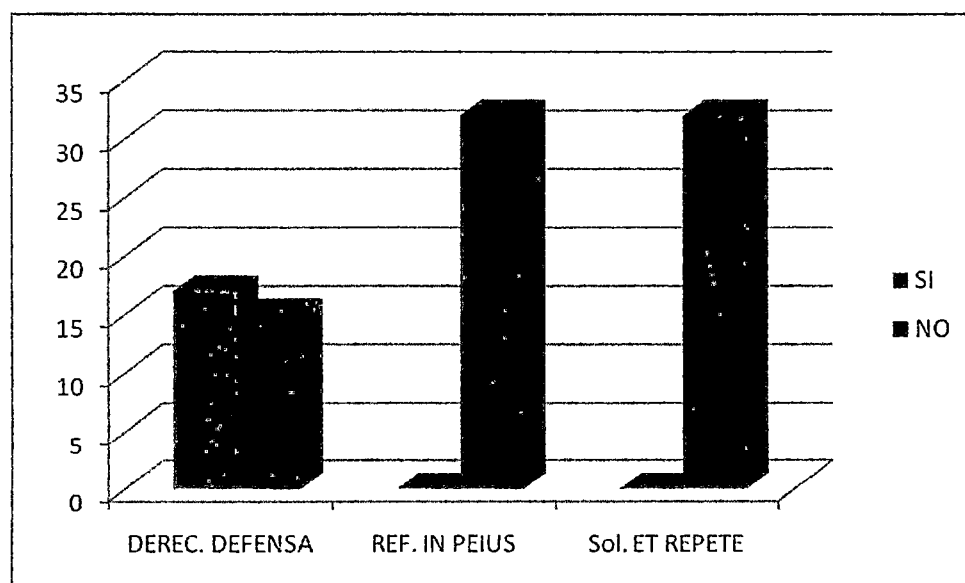


CUADRO N° 11: Conoce los siguientes derechos:

	SI	NO
DERECHO DE DEFENSA	17	15
PROHIBICIÓN DE LA REFORMA IN PEIUS	0	32
PRINCIPIO SOLVE ET REPETE	0	32

Fuente: Encuesta aplicada a contribuyentes de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

GRÁFICO N° 11: Conocimiento del contribuyente sobre derechos que le asisten como contribuyente, dentro del debido proceso.

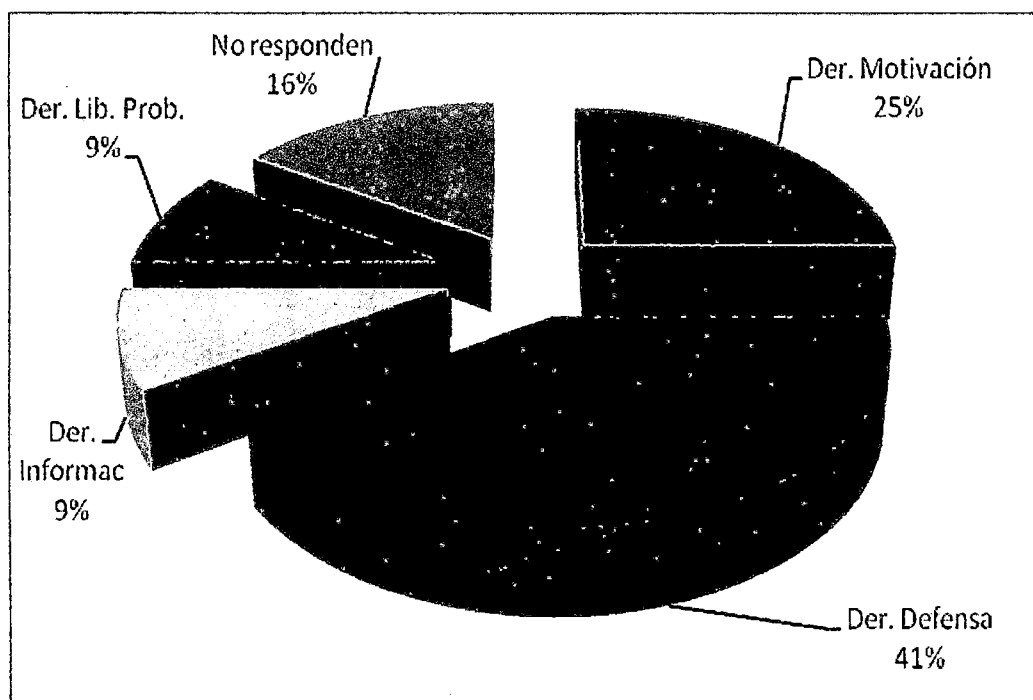


CUADRO N° 12: Derechos vulnerados en el procedimiento administrativo contencioso tributario seguido ante SUNAT

	CONTRIBUYENTES
Derecho de libre acceso a la jurisdicción	
Derecho a la motivación	21
Derecho de defensa	13
Derecho al plazo razonable	
Derecho a información	5
Derecho a la libertad probatoria	8
Derecho a declarar libremente	
Derecho a la tutela cautelar	
Derecho a la igualdad de armas	
Prohibición de la reforma in peius	
No responden	7

Fuente: Encuesta aplicada a contribuyentes de la I.R. Lambayeque – SUNAT
(Cuadro de respuestas múltiples).

GRÁFICO N° 12: Según los contribuyentes estos son los principales derechos vulnerados, en porcentaje

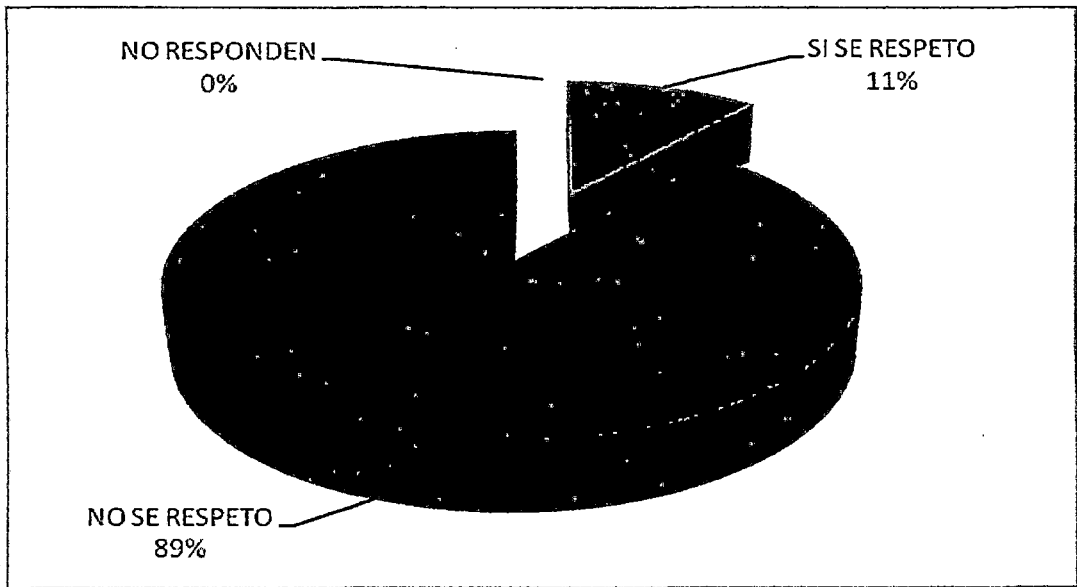


CUADRO N° 13: En el procedimiento seguido se respetó el “debido proceso”

	CONTRIBUYENTES
Si se respetó	3
No se respetó	29
No responden	0
TOTAL	32

Fuente: Encuesta aplicada a contribuyentes de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

GRÁFICO N° 13: Según los contribuyentes estos son los principales derechos vulnerados, en porcentaje



1.3. Datos extraídos de encuesta a funcionarios de SUNAT.

Los cuadros que a continuación se presentan son consecuencia de los datos extraídos de la encuesta aplicada a funcionarios de la SUNAT, cuya tabla de recolección de muestras se adjunta como anexo 3 del presente informe.

CUADRO N° 14: Conocimiento de la garantía constitucional del debido proceso

	CANTIDAD
Si conocen	20
Desconoce	0
No responden	0
TOTAL	20

Fuente: Encuesta aplicada a Funcionarios de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

CUADRO N° 15: Conocimiento que la garantía constitucional del “debido proceso” debe observarse en el procedimiento administrativo contencioso tributario.

	CANTIDAD
Si conocen	20
Desconoce	0
No responden	0
TOTAL	20

Fuente: Encuesta aplicada a Funcionarios de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

CUADRO N° 16: Derechos que más han respetado o tomado en cuenta

	SI	NO
Derecho de libre acceso a la jurisdicción	0	3
Derecho a la motivación	17	
Derecho de defensa	17	
Derecho al plazo razonable	17	
Derecho a información	17	
Derecho a la libertad probatoria	17	
Derecho a declarar libremente		3
Derecho a la tutela cautelar	17	
Derecho a la igualdad de armas	17	
Prohibición de la reforma in peius	17	
Todos los derechos mencionados	17	3

Fuente: Encuesta aplicada a Funcionarios de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

CUADRO N° 17: Con relación al respeto de los plazos en los actos administrativos, manifestaron

	FUNCIONARIOS
Si se respetan los plazos	20
No se respetan los plazos	0
No responden	0
TOTAL	20

Fuente: Encuesta aplicada a Funcionarios de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

CUADRO N° 18: En su área se respeta el “debido proceso”

	FUNCIONARIOS
Si respetan	20
No se respetan	0
No responden	0
TOTAL	20

Fuente: Encuesta aplicada a Funcionarios de la I.R. Lambayeque – SUNAT.

2. ANALISIS y DISCUSIÓN DE LOS HALLAZGOS



2.1. Análisis de los hallazgos.

2.1.1. Con respecto a los datos conseguidos con la ficha de obtención de datos de **expedientes llevados en SUNAT**, según el detalle expuesto en la página 70, se efectuó un estudio de 81 expedientes tramitados entre los años 2009 y 2010, siendo el análisis el siguiente, según el orden en que están presentados:

El **cuadro N° 01** está relacionado con el **tipo de impuesto que originan el procedimiento contencioso tributario**, siendo que entre los principales tenemos el Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y el Impuesto a la Renta (IR); de los cuales 54 son por IGV, 09 por ISC y 18 por IR, tomando como referencia la muestra; en consecuencia, existen mayores procedimientos en cuanto al IGV en un 66.06%, le sigue el ISC en 10.84 % y el IR en 21.68. para mayor detalle se ha procedido a la elaboración del Gráfico N° 01.

El **cuadro N° 02** está relacionado con el **acto administrativo que motiva el procedimiento administrativo**, en ese sentido tenemos que de 81 expediente, 27 corresponden a las resoluciones de determinación, 36 a resoluciones de multa, 09 a resoluciones que resuelven solicitud de devolución y 09 a resolución que establece la sanción de cierre temporal del establecimiento; en porcentaje se refleja claramente, conforme al Gráfico N° 02, que las resoluciones de multa son las más reclamadas y ascienden a 44.44%, las resoluciones de determinación están en segundo lugar y están en un 33.33%, y las resoluciones que resuelven solicitud de devolución y que establece la sanción de cierre temporal del establecimiento, en un 11.11%, respectivamente.

El **cuadro N° 03**, con su respectivo Gráfico N° 03, reflejan que los derechos que resultan mayormente vulnerados son el derecho de defensa, derecho a la libertad probatoria y el de igualdad de armas; así en porcentaje aparece que el derecho de defensa resulta ser vulnerado en un 50.61%, el derecho a la

libertad probatoria en un 32.09% y el derecho de igualdad de armas en un 17.30%; en conclusión de la totalidad de expedientes, en más del 50% se vulneró el derecho de defensa.

El **cuadro N° 04** viene relacionado con los **pronunciamientos emitidos por SUNAT frente al recurso de reclamación**, en ese sentido tenemos que de las 27 resoluciones de determinación, 20 fueron declaradas infundadas, y 07 fundadas; de las 36 resoluciones de multa, 32 fueron declaradas infundadas y solo 04 fundadas; de las resoluciones que resuelve una solicitud de devolución, 07 fueron declaradas infundadas y 02 fundadas; por ultimo de las resoluciones que establece el cierre temporal de un establecimiento, las 09 fueron declaradas infundadas; en consecuencia las resoluciones declaradas infundadas ascienden a 68 (84.00%) frente a 13 (16.00%) que fueron declaradas fundadas, lo que refleja una gran diferencia y el criterio que mantiene la SUNAT frente al recurso de reclamación planteado por el contribuyente. Así es de verse del Gráfico N° 04.

El **cuadro N° 05** contiene los **pronunciamientos emitidos por el TRIBUNAL FISCAL frente al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente**, en ese sentido tenemos que de las 20 resoluciones de determinación, 08 fueron declaradas infundadas, 02 fundadas y aún en 10 casos el Tribunal Fiscal no ha emitido pronunciamiento; de las 32 resoluciones de multa, 25 fueron declaradas infundadas y solo 01 fundada, faltando 06 por pronunciarse; de las resoluciones que resuelve una solicitud de devolución, 02 fueron declaradas infundadas y 01 fundadas y 04 sin pronunciamiento; por ultimo de las resoluciones que establece el cierre temporal de un establecimiento, 03 fueron declaradas infundadas y 06 sin pronunciamiento del tribunal fiscal; en consecuencia, según el Gráfico N° 05, de las 68 resoluciones recurridas ante el tribunal fiscal, 38 casos fueron declarados infundados, lo que significa en un 56% frente a 04 resoluciones que han sido declaradas fundadas, lo que refleja el 6%, existiendo un alto porcentaje sin pronunciamiento, esto es en un 38%.

En conclusión del instrumento aplicado se llega a determinar que en los procedimientos contenciosos tributarios las resoluciones más cuestionadas son las de determinación, de multa, luego siguen las resoluciones de devolución y de cierre temporal de establecimientos y los derechos mayormente vulnerados son el derecho de defensa, libertad probatoria y de igualdad de armas; es decir que si existe vulneración al debido proceso en los mencionados procedimientos.

2.1.2. Con relación a los datos extraídos de la **entrevista a 32 contribuyentes**, con la anotación señalada en la página 75 del presente informe, se tiene el siguiente análisis:

El **cuadro N° 6** refleja el **Tipo de trámite seguido por el contribuyente ante la I.R. Lambayeque – SUNAT**, de donde se tiene, según el Gráfico N° 06, que el 38 % (57 contribuyentes) acuden día a día para tramitar o para dar de baja su número de RUC; otros, en un porcentaje del 19% (29 contribuyentes) acuden para solicitar autorización de impresión de comprobantes de pago o bien para darles de baja; el 14% (18 personas) acuden para hacer uso del servicio virtual que la Intendencia ofrece a sus contribuyentes para que puedan consultar o realizar sus operaciones en línea, siendo el más utilizado el servicio sobre declaración vía PDT; en cambio, el 21% de los contribuyentes (32) acuden a las Oficinas de SUNAT Lambayeque en razón de haber sido notificados con alguna de las resoluciones a las que está facultada la institución para ejercer su potestad fiscal; finalmente, en un 8% (11 contribuyentes) se acude para realizar trámites diversos.

En el **cuadro N° 7**, tenemos los **Tipos de resoluciones que según los contribuyentes han motivado la interposición de su reclamación**, así tenemos a la resolución de determinación en un número de 8 (25% de los casos bajo análisis), la resolución de multa en un número de 13, que representa el 41% del total bajo estudio, la resolución que resuelve una devolución en número de 3 (9%) al igual que la resolución de comiso de bienes, y la resolución de cierre temporal de establecimiento en un número

de 5 (16%); nuevamente se aprecia que las mayores resoluciones reclamadas son las de determinación y multa.

El **cuadro N° 8** refleja lo que el contribuyente opina con respecto a las resoluciones antes mencionadas, siendo que para ellos 29 son sin fundamento y 03, según criterio y percepción de los contribuyentes encuestados, si mantienen fundamentación debida. Ello demuestra la percepción de vulneración clara a la falta de motivación en las resoluciones que expide SUNAT. El Gráfico N° 8 está relacionado con este mismo ítem, reflejando en porcentaje que el 91% de los contribuyentes entrevistados consideran sin fundamento las resoluciones expedidas por SUNAT y 9% consideran con fundamento debido.

Los **cuadro N° 9**, con su respectivo Gráfico N° 09, están referidos al grado de **conocimiento del contribuyente con respecto a la garantía constitucional del debido proceso**; siendo que la mayoría desconoce el contenido de la garantía mencionada, puesto que los 32 contribuyentes encuestados solo 02 señalaron si conocer la garantía por las que fueron consultados; siendo que 27 desconocen su contenido y 3 omitieron emitir respuesta alguna; lo que refleja porcentajes de 6%, 85% y 9%, respectivamente.

El **cuadro N° 10** refleja, conforme es de corroborarse del Gráfico N° 10, que entre los contribuyentes que contestaron a la pregunta anterior que sí conocían de la garantía constitucional del debido proceso, sumados a los 3 que no contestaron (lo que no significa por sí desconocimiento) en el orden del 40% señalaron desconocer que la garantía del debido proceso debe observarse también en el procedimiento contencioso tributario, el restante 60% corresponde a aquellos encuestados que no contestaron (3).

Al consultarse a los contribuyentes sobre el conocimiento que tiene de los derechos de defensa, prohibición de reforma in peius y el principio solve et repete, tal como se aprecia del **cuadro N° 11**, el resultado (cuya ficha

admite respuestas múltiples) fue de 17 contribuyentes que sí conocen del derecho de defensa, frente a 15 que señalaron desconocer en qué consiste; los otros dos principios obtuvieron unanimidad en el desconocimiento de tales principios, tal como se muestra en el Gráfico N° 11.

El **cuadro N° 12**, así como el Gráfico N° 12, reflejan -previa explicación de contenido de los **derechos que contiene el debido proceso**- que la mayoría se queja de que no se respeta la observancia del derecho a la motivación (21 contribuyente), luego sigue el derecho de defensa (13 contribuyentes), el derecho a la libertad probatoria e información (5 y 8 contribuyentes por cada derecho citado). Es decir, se ratifica que no se respecto el derecho a la debida motivación de las resoluciones que se expiden en SUNAT. En igual sentido, los contribuyentes, conforme al **Cuadro N° 13** afirman que **en el procedimiento seguido no se respecto el debido proceso** –también con previa explicación del contenido del debido proceso- en un numero de 27 contribuyentes, que representa el 89% de los encuestados, en tanto que 3 refirieron que si se respecto la garantía constitucional tratada (11%), tal como se llega a apreciar del Gráfico N° 13.

En conclusión tenemos que los contribuyentes entrevistados en un alto porcentaje al comienzo refirieron que no tenía conocimiento pleno de la garantía constitucional del debido proceso, menos de su aplicación al proceso contencioso tributario y finalmente, luego de la explicación respectiva, señalaron que no se respecto el derecho a motivación de la resolución, acotando, además, la marcada percepción que tienen de la vulneración del derecho de defensa, considerado con el derecho principal que resultó ser remarcado por los contribuyentes encuestados, seguido de los derechos de información y libertad probatoria.

2.1.3. En cuanto a los datos extraídos de la **encuesta a 20 funcionarios**, el análisis es el siguiente:

Este punto de manera global se puede explicar señalándose que de los 20 funcionarios encuestados, todos tienen conocimiento de la existencia de la

garantía constitucional de debido proceso, que se debe tomar en cuenta en el procedimiento contencioso tributario y que si han respectado en los procedimientos a su cargo, así se desprende de los **Cuadros N° 14, 15, 16, 17 y 18**. También afirman que si conocen todos los derechos que comprende el debido proceso, destacando el derecho a la motivación, derecho de defensa y plazo razonable, así como el derecho a la información, a la libertad probatoria, la tutela cautelar, la igualdad de armas, la prohibición de reforma in peius; pero cabe destacar que niegan la aplicación del derecho de libre acceso a la jurisdicción, a declarar libremente, por no corresponder al procedimiento administrativo contencioso tributario. Señalan, de igual forma, que sí se respetan los plazos y general la garantía del debido proceso.

Pues bien, una primera contrastación de la información obtenida nos permite señalar que los datos aquí extraídos se contradicen con la información recabada en la ficha de obtención de datos correspondiente a la encuesta a los contribuyentes, puesto que si bien el conocimiento de la garantía del debido proceso a nivel de funcionarios no está en duda, pero no podemos indicar lo mismo respecto de su observancia en los procedimientos, pues el contraste es así evidenciado en los otros instrumentos utilizados.

2.2. Comprobación empírica de las hipótesis

En el desarrollo del marco metodológico, específicamente en la formulación del problema se planteó la siguiente interrogante ¿Cuál es el grado de incidencia en la vulneración de derechos fundamentales producidos por la inobservancia de la garantía constitucional del debido proceso por parte de los funcionarios de SUNAT en los procedimientos contenciosos tributarios?, lo que dio origen a la formulación de la siguiente hipótesis “Siendo el debido proceso un principio/garantía constitutivo de los derechos fundamentales de la persona humana, exigible para todo tipo de procedimiento en los que interviene la potestad resolutoria estatal, se advierte un alto grado de vulneración por parte de los funcionarios de la Administración tributaria, la misma que se corrobora por el elevado índice de insatisfacción de los contribuyentes de la ciudad de Chiclayo, quienes motivan sus reclamaciones e impugnaciones —



particularmente– en la falta de motivación e impedimento irrestricto del ejercicio del derecho de defensa, lo cual será superado con la debida publicidad que la institución realice de la existencia y aplicación del principio/garantía del debido proceso y su aplicación plena por parte de los operadores tributarios”.

En ese sentido tenemos que la afirmación realizada al formular la hipótesis correspondiente se corrobora en parte, puesto que conforme a la encuesta aplicada a los funcionarios de SUNAT, ellos sí tienen pleno conocimiento de la observancia de la garantía constitucional del debido proceso en el procedimiento contencioso tributario; sin embargo no se ve reflejado ese conocimiento en el análisis de las fichas de obtención de datos y entrevista a contribuyentes, de la cual se desprende que en realidad no se observa la garantía constitucional en cuestión, vulnerándose derechos como el de libertad probatoria, derecho de defensa, igualdad de armas, motivación de resolución e información. Por tanto esta garantía constitucional no es debidamente observada en el procedimiento contencioso tributario.

Específicamente los derechos vulnerados que fueron localizados en la ficha de obtención de datos son el derecho de defensa y de la libertad probatoria, con respecto al primero sucede por cuanto el acto administrativo es notificado al contribuyente sin que se le haya puesto de conocimiento previamente que estaba siendo objeto de requerimiento, asimismo esta circunstancia perjudica el que puedan alcanzar elementos de prueba antes de que se expida la resolución correspondiente, en algunos casos a pesar de haberse alcanzado los medios de prueba pertinentes estos no han sido tomados en cuenta.

Por otro lado el contribuyente, en la entrevista aplicada, ratifica la vulneración del derecho de defensa, libertad probatoria y el de falta de motivación de las resoluciones que expide SUNAT, siendo categóricos al señalar que los actos administrativos con las cuales fueron notificados carecen de un debido fundamento.

CONCLUSIONES

- ❖ La observancia del debido proceso no sólo es exigible en el ámbito jurisdiccional (Poder Judicial, Tribunal Constitucional y jurisdicción militar, entre otros), sino también puede “extenderse” a otros ámbitos como aquel del arbitraje, al procedimiento administrativo e incluso al ámbito de los particulares. No obstante, es imprescindible tener en consideración que si bien los principios y derechos que componen el debido proceso pueden ser extendidos a estos últimos casos, tal extensión no implica que, en principio, estos ámbitos sean considerados como jurisdiccionales y menos aún que puedan ser de aplicación todos los principios y derechos que componen el debido proceso.
- ❖ En los procedimientos contenciosos tributarios estudiados, los actos administrativos más cuestionadas son las resoluciones de determinación, resolución de multa, luego siguen las resoluciones de devolución y de cierre temporal de establecimientos; y los derechos principalmente vulnerados son el derecho de defensa, libertad probatoria y de igualdad de armas.
- ❖ Los contribuyentes entrevistados no tienen conocimiento que la garantía constitucional del debido proceso debe observarse en el procedimiento contencioso tributario, sin embargo luego de la explicación correspondiente establecieron que los principales derechos vulnerados en los actos administrativos son la motivación de la resoluciones y el derecho de defensa.
- ❖ La hipótesis formulada está corroborada en parte, puesto que conforme a la encuesta aplicada a los funcionarios de SUNAT, ellos sí tienen conocimiento de la observancia de la garantía constitucional del debido proceso en el procedimiento contencioso tributario, sin embargo en la realidad no sucede eso; por el contrario luego de realizado el trabajo de campo y el análisis respectivo de las fichas de obtención de datos y entrevista a contribuyentes, se establece que no se observa debidamente la garantía constitucional en cuestión, vulnerándose derechos como el de libertad probatoria, derecho de defensa, igualdad de armas, motivación de resoluciones e información.

RECOMENDACIONES

- ❖ Que las instituciones públicas cuyos actos administrativos dan origen a un procedimiento contencioso deben publicitar la existencia de la garantía constitucional del debido proceso y que su observancia a éste ámbito también es exigible. De igual manera se debe publicitar cuales son los derechos que comprende la garantía constitucional investigada.
- ❖ Que la Escuela de Postgrado de la Universidad Nacional “Pedro Ruiz Gallo”, a través de los programas de Derecho, Administración, Tributación y Asesoría Fiscal, divulgue las conclusiones de esta investigación de tal manera que en los actos administrativos llevados cabo por SUNAT no se incida en la vulneración de algunos derechos que conforman el debido proceso, tal como el derecho de defensa, libertad probatoria y de igualdad de armas y la motivación de la resoluciones. Sin perjuicio de alcanzar un ejemplar del mismo a la Intendencia Regional SUNAT.
- ❖ Que la Cámara de Comercio y Producción de Lambayeque y entidades financieras que fomentan el desarrollo de pequeños y medianos empresarios, realicen seminarios con la finalidad de poner conocimiento a sus usuarios de la aplicación y observancia del debido proceso en los actos administrativo que SUNAT realiza y de esta manera lograr una reducción considerable de la vulneración de ésta garantía constitucional.

BIBLIOGRAFIA.

1. **ACTUALIDAD JURÍDICA**, N° 159. Lima, Gaceta Jurídica, junio 2009.
2. **AMATUCCI**, Andrés: Tratado de Derecho Tributario, ed. TEMIS S.A. Bogota-Colombia. 2001.
3. **ANACLETO GUERRERO**, Víctor: Guía de procedimientos administrativos y del proceso contencioso administrativo, Editorial Grijley, Lima, 2008.
4. **BERLIRI ANTONIO**: Principios de Derecho Tributario, volumen III. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1973.
5. **BERNALES BALLESTEROS**, Enrique: La Constitución de 1993 - Análisis Comparado, Lima 1999.
6. **BRAVO CUCCI**, Jorge: Fundamentos de Derecho Tributario, ed. Grijley. Perú-2008.
7. **BUSTAMANTE ALARCON**, Reynaldo: Derechos Fundamentales y Proceso Justo. Ara Editores, Lima, 2001.
8. **CODIGO TRIBUTARIO**.
9. **CHAMORRO BERNAL**, Francisco. La tutela judicial efectiva. Bosh, Barcelona, 1994.
10. **Dialogo con la Jurisprudencia** Nro. 107, Lima, agosto 2007.
11. **DROMI ROBERTO**: El Procedimiento Administrativo. Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996.
12. **GALVEZ VILLEGAS**, Tomás Aladino: "Nulidad de actos jurídicos de disposición patrimonial en el Proceso Penal" Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho Civil, Lima, 2007.
13. Instituto Pacífico: **MANUAL TRIBUTARIO**, ed. Pacifico, Lima – Perú, 2006
14. **JOHN NOWAK Y RONALD ROTUNDA**: Constitutional law, St. Paul, Minn., 1995
15. **JUAN MONTERO AROCA**, Juan Gómez Colomer, Alberto Montón, Silvia Barona, Derecho Jurisdiccional III Proceso Penal, 9ª edic., Tirant Lo Blanch, Valencia
16. **KRUSE HEINRICH**: Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1978.
17. **Ley de Procedimiento Administrativa General**, Ley 27444, edición oficial. Ministerio de Justicia, Lima 2004.
18. **MENDOZA ESCALANTE**, Mijail: Los principios Fundamentales del Derecho Constitucional Peruano, ed. Grafica Bellido, Lima, 2000
19. **MONROY PALACIOS**, Juan José: Bases para la formación de una teoría cautelar, ed. Comunidad, Lima, 2002.
20. **NICETO ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO**: Ensayos de derecho procesal civil, penal y constitucional, en Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1944.
21. **RAMOS NUÑEZ**, Carlos: Como hacer una tesis de Derecho y no envejecer; 4ta. Edición; editorial Gaceta Jurídica, Lima. 2007.
22. **REQUEJO, JUAN**: Jurisdicción e independencia judicial, CEC, Madrid, 1989, pp. 575 y ss.; Roger Zavaleta, Nulidad de cosa juzgada fraudulenta y debido proceso, ponencia al I Congreso Nacional de Derecho Procesal, PUCP, editora Normas Legales, Lima, 1996.
23. **SOLÍS ESPINOZA**, Alejandro: Metodología de la Investigación Jurídico Social, ed. Editores B y B, Lima, 2001.

- 24. TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO:** El procedimiento administrativo, tomo IV, Ara editores, Buenos Aires-Argentina. 2003.
- 25. VERGARA GOTELLI, Juan:** Constitución y Proceso, editorial Juristas, Lima 2009.
- 26. VESCOVI, Enrique:** Teoría General del Proceso, segunda edición, Colombia 1999.
- 27. Guías Prácticas:**
- ✓ N° 06: **La prueba EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.** Dialogo con la jurisprudencia. Ed. Gaceta Jurídica S.A., Lima, Enero del 2011.
 - ✓ N° 05: **La prueba EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.** Dialogo con la jurisprudencia. Ed. Gaceta Jurídica S.A., Lima, Abril del 2011.
- 28. Revistas:**
- ✓ **Revista: Pensamiento Constitucional,** Año VIII N° 8, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. Lima, 2002, El Derecho fundamental al debido proceso y tutela jurisdiccional - César Landa Arroyo
 - ✓ **Revista peruana de Derecho Constitucional** N° 1, Lima, 1999, La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional - LUIS SAENZ.
- 29. Páginas de Internet de:**
- ✓ **SUNAT – www.sunat.gob.pe**
 - ✓ **TRIBUNAL FISCAL – www.mef.gob.pe/index.php...tribunal+fiscal**
 - ✓ **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL – www.tc.gob.pe**

ANEXOS

- 1. Modelo de la FICHA DE OBTENCION DE DATOS de 81 EXPEDIENTES**
- 2. Modelo de la entrevista A 20 CONTRIBUYENTES de SUNAT**
- 3. Modelo de la encuesta a 20 FUNCIONARIOS de SUNAT**

ANEXO 1



PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO

TEMA “EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA INOBSERVANCIA DE LA GARANTIA CONSTITUCIONAL DEL DEBIDO PROCESO”

FICHA DE OBTENCION DE DATOS

1. Expediente Nro.
2. Tipo de Contribuyente:
3. Clase de impuesto que origina del Procedimiento contencioso tributario:
4. Acto administrativo que origina del procedimiento contencioso tributario: <ul style="list-style-type: none"><input type="radio"/> Resolución de determinación.<input type="radio"/> Resolución de multa.<input type="radio"/> Orden de pago.<input type="radio"/> Resolución que determina la pérdida de fraccionamiento.<input type="radio"/> Resolución que resuelve una solicitud de devolución.<input type="radio"/> Resolución que establece la sanción de internamiento temporal de vehículos.<input type="radio"/> Resolución que establece la sanción de comiso de bienes.<input type="radio"/> Resolución que establece la sanción de cierre temporal de establecimiento.<input type="radio"/> Resolución denegatoria ficta sobre un recurso no contencioso<input type="radio"/> Otro tipo de resolución:
5. Área que realizó el acto administrativo:
6. Fundamentos principales del acto administrativo (resolución expedida por el área respectiva de la SUNAT)
7. Cual es el agravio causado con el acto administrativo

8. De la revisión de los actuados y los derechos siguientes, ¿cual no se ha respetado?
<div> <input type="radio"/> derecho de libre acceso a la jurisdicción </div> <div> <input type="radio"/> derecho de defensa </div> <div> <input type="radio"/> derecho al plazo razonable </div> <div> <input type="radio"/> derecho a información </div> <div> <input type="radio"/> derecho a la libertad probatoria </div> <div> <input type="radio"/> derecho a declarar libremente </div> <div> <input type="radio"/> derecho a la tutela cautelar </div> <div> <input type="radio"/> derecho a la igualdad de armas </div> <div> <input type="radio"/> prohibición de la reforma in peius. </div>
9. Fundamento principal del recurso de RECLAMACION
10. fallo de la SUNAT con respecto al recurso de RECLAMACION
11. Fundamento principal del recurso de APELACION
12. Fallo de la RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL
13. Observaciones a tener en cuenta con respecto al debido proceso en todo el decurso del procedimiento administrativo contencioso tributario:

ANEXO 2



PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO

TEMA “EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA INOBSERVANCIA DE LA GARANTIA CONSTITUCIONAL DEL DEBIDO PROCESO”

ENTREVISTA A CONTRIBUYENTES de SUNAT - Lambayeque

1. Tipo de impuesto que paga a SUNAT:

2. De las siguientes resoluciones, Ud fue notificado con algunas de ellas:

- ☐ Resolución de determinación.
- ☐ Resolución de multa.
- ☐ Orden de pago.
- ☐ Resolución que determina la pérdida de fraccionamiento.
- ☐ Resolución que resuelve una solicitud de devolución.
- ☐ Resolución que establece la sanción de internamiento temporal de vehículos.
- ☐ Resolución que establece la sanción de comiso de bienes.
- ☐ Resolución que establece la sanción de cierre temporal de establecimiento.
- ☐ Resolución denegatoria ficta sobre un recurso no contencioso

3. ¿Usted cree que la resolución notificada a su persona está debidamente fundamentada?

- ☐ SI
- ☐ NO

4. ¿interpuso recurso de reclamación?, Si o no; ¿porque?

5. ¿Ante lo resuelto por SUNAT, interpuso recurso de apelación, Si o no; ¿porque?

6. ¿Sabe usted en que consiste la garantía constitucional de debido proceso aplicado al procedimiento administrativo contencioso tributario?
<input type="radio"/> SI
<input type="radio"/> NO
7. ¿Tiene conocimiento en que consiste el derecho de defensa?
<input type="radio"/> SI
<input type="radio"/> NO
8. Sabe usted que es la prohibición de la reforma in peius
<input type="radio"/> SI
<input type="radio"/> NO
9. Conoce que es el principio solve et repete
<input type="radio"/> SI
<input type="radio"/> NO
10. ¿De los siguientes derechos, cuales cree que se le ha vulnerado en el procedimiento administrativo contencioso tributario seguido ante SUNAT?
<input type="radio"/> derecho de libre acceso a la jurisdicción <input type="radio"/> derecho a la motivación <input type="radio"/> derecho de defensa <input type="radio"/> derecho al plazo razonable <input type="radio"/> derecho de información <input type="radio"/> derecho a la libertad probatoria <input type="radio"/> derecho a declarar libremente <input type="radio"/> derecho a la tutela cautelar <input type="radio"/> derecho a la igualdad de armas <input type="radio"/> La prohibición de la reforma in peius.
11. ¿Considera usted que en el procedimiento administrativo contencioso tributario seguido en su contra se respeto el “debido proceso”?
<input type="radio"/> SI
<input type="radio"/> NO

ANEXO 3




PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO

TEMA “EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y LA INOBSERVANCIA DE LA GARANTIA CONSTITUCIONAL DEL DEBIDO PROCESO”

ENCUESTA A FUNCIONARIOS DE SUNAT - Lambayeque

1. Área en la que elabora:
2. Profesión:
3. Tipos de resolución que se expiden en el área que labora: <ul style="list-style-type: none"><input type="radio"/> Resolución de determinación.<input type="radio"/> Resolución de multa.<input type="radio"/> Orden de pago.<input type="radio"/> Resolución que determina la pérdida de fraccionamiento.<input type="radio"/> Resolución que resuelve una solicitud de devolución.<input type="radio"/> Resolución que establece la sanción de internamiento temporal de vehículos.<input type="radio"/> Resolución que establece la sanción de comiso de bienes.<input type="radio"/> Resolución que establece la sanción de cierre temporal de establecimiento.<input type="radio"/> Resolución denegatoria ficta sobre un recurso no contencioso<input type="radio"/> Otro tipo de resolución:
4. ¿Usted entiende que es la garantía constitucional del debido proceso?
<input type="radio"/> SI
<input type="radio"/> NO
5. ¿Sabe usted que derechos comprende la garantía constitucional del “debido proceso”?
<input type="radio"/> SI
<input type="radio"/> NO
6. ¿Tiene conocimiento que la garantía constitucional del “debido proceso” debe observarse en el procedimiento administrativo contencioso tributario?
<input type="radio"/> SI
<input type="radio"/> NO

7. ¿De los siguientes derechos, cuales forman parte del “debido proceso” aplicable al procedimiento administrativo?	
<input type="radio"/> derecho de libre acceso a la jurisdicción <input type="radio"/> derecho a la motivación <input type="radio"/> derecho de defensa <input type="radio"/> derecho al plazo razonable <input type="radio"/> derecho de información <input type="radio"/> derecho a la libertad probatoria <input type="radio"/> derecho a declarar libremente <input type="radio"/> derecho a la tutela cautelar <input type="radio"/> derecho a la igualdad de armas <input type="radio"/> La prohibición de la reforma in peius. <input type="radio"/> principio solve et repete <input type="radio"/> Todos.	
8. ¿Las resoluciones expedidas en su área con respecto a actos administrativos que dan origen a un procedimiento administrativo contencioso tributario son debidamente motivadas?	
<input type="radio"/> SI	
<input type="radio"/> NO	
9. ¿El derecho de defensa debe considerarse en el procedimiento administrativo contencioso tributario?	
<input type="radio"/> SI	
<input type="radio"/> NO	
10. ¿Se respetan los plazos en los actos administrativos?	
<input type="radio"/> SI	
<input type="radio"/> NO	
11. Finalmente ¿considera usted que en los procedimientos administrativos contenciosos tributarios seguidos en su área se respeta el “debido proceso”?:	
<input type="radio"/> SI	
<input type="radio"/> NO	