

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



EL CARÁCTER VINCULANTE DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

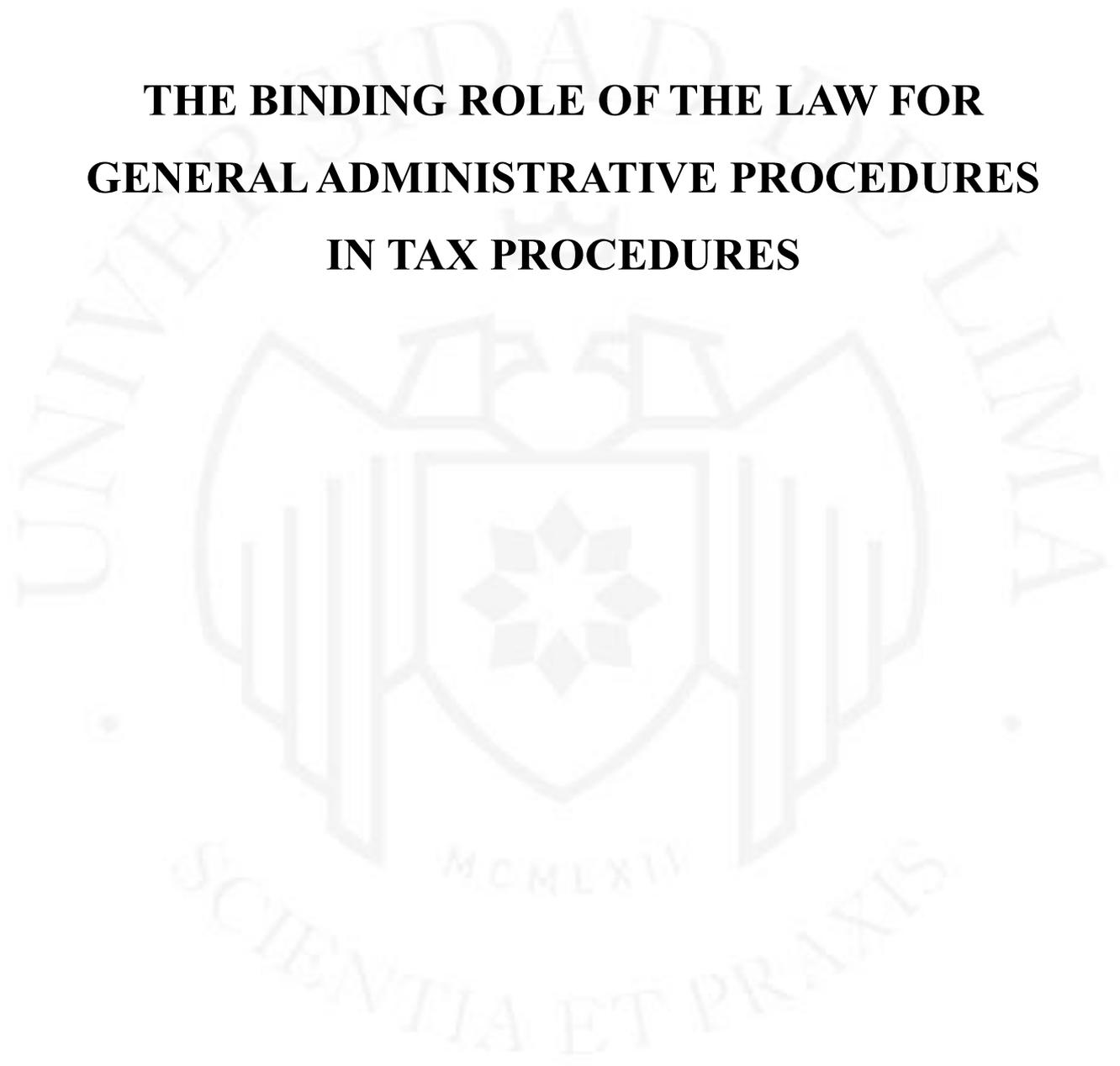
Joan Carlos Tello Quispe
Código 20152627

Asesores

César Gamba Valega
Juan Garret Vargas

Lima – Perú
Febrero de 2020

**THE BINDING ROLE OF THE LAW FOR
GENERAL ADMINISTRATIVE PROCEDURES
IN TAX PROCEDURES**



Dedicatoria

A Esthefania, mi compañera, por el amor infinito,
los momentos y las sonrisas que llenan
el alma.

A Bernita. Desde el cielo eres la guía que hace el
sendero

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: NOCIONES GENERALES EN TORNO AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y LA REGULACIÓN ESTABLECIDA POR LA LPAG	3
1.1 El concepto del procedimiento administrativo y la necesidad de establecer una regulación común para garantía de todos los administrados	3
1.1.1 La naturaleza del derecho administrativo y su estrecha relación con el derecho constitucional.....	3
1.1.2 Alcances generales del procedimiento administrativo	7
1.1.3 Principios aplicables al procedimiento administrativo.....	9
1.1.4 La necesidad de establecer una regulación común y transversal a todos los procedimientos administrativos.....	21
1.1.5 El derecho tributario como parte integrante del derecho administrativo y el reconocimiento del procedimiento tributario como un procedimiento especial	25
CAPÍTULO II: EL CARÁCTER VINCULANTE DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL CON OCASIÓN DE LAS MODIFICACIONES ESTABLECIDAS POR EL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1272	27
2.1 La regulación establecida por la LPAG y su relación histórica con los procedimientos especiales	27
2.2 El texto original de LPAG y su carácter supletorio respecto a la regulación de los procedimientos especiales	28
2.2.1 El texto original de la LPAG y su relación con los procedimientos tributarios .	30
2.3 El carácter vinculante de la LPAG a todos los procedimientos administrativos a raíz de las modificaciones incorporadas por el Decreto Legislativo No. 1272..	33
2.3.1 Alcances de las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272 en la regulación del ámbito de aplicación de la LPAG	35
2.3.2 La entrada en vigencia inmediata del Decreto Legislativo N° 1272.....	35
2.3.3 La derogación automática de todas las disposiciones contrarias a la modificación establecidas al ámbito de aplicación de la LPAG por el Decreto Legislativo N° 1272.....	38

2.4	Análisis de los posibles efectos del Decreto Legislativo N° 1311 con relación a las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272.....	39
-----	---	----

CAPÍTULO III: LA FUERZA VINCULANTE DEL PROCEDIMIENTO

ADMINISTRATIVO COMÚN EN EL CASO DEL PROCEDIMIENTO

ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO 45

3.1	Condiciones más favorables establecidas por la LPAG respecto a las establecidas por el procedimiento administrativo tributario. -	45
-----	---	----

3.1.1	Acceso al expediente administrativo	45
-------	---	----

3.1.2	Ofrecimiento y actuación de pruebas	46
-------	---	----

3.1.3	Preclusión de alegatos dentro del procedimiento	47
-------	---	----

3.1.4	Plazo de atención de los recursos de queja	49
-------	--	----

3.1.5	Acceso irrestricto a la información del contribuyente.....	511
-------	--	-----

3.2	Atentados de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal contra las condiciones más favorables establecidas por la LPAG para el caso de los procedimientos tributarios.....	522
-----	---	-----

3.2.1	El caso del reparo aceptado	522
-------	-----------------------------------	-----

3.2.2	Imposibilidad de discutir una resolución de intendencia que declaró la nulidad de las resoluciones de determinación emitidas por SUNAT.....	533
-------	---	-----

CONCLUSIONES 56

RECOMENDACIONES 58

REFERENCIAS.....59

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación, nos proponemos realizar un análisis jurídico orientado a determinar si el texto vigente de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG) –que incluye las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272– contiene disposiciones que son de imperioso y necesario cumplimiento en la regulación y el trámite de los procedimientos contencioso tributarios.

En efecto, dado que la LPAG es una norma que recoge principios constitucionales y derechos fundamentales que deben primar en la relación jurídica entre un administrado y el Estado, es de suma importancia definir si el mencionado cuerpo legal tiene un carácter vinculante en la regulación de todos los procedimientos administrativos o no, incluyendo los tributarios, a pesar de los intentos que del legislador para suprimir y neutralizar dicho carácter.

Para ello, en este trabajo, procederemos a realizar un análisis de legalidad y validez de lo establecido por el legislador en la Quinta Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1311, con la que se pretendió dejar sin efecto las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo No. 1272, dispositivo que reconoció, de manera expresa, que la LPAG establecía “condiciones mínimas” que, obligatoriamente, debían ser respetadas en la regulación de procedimientos especiales, dentro de los cuales se incluye, naturalmente, a los procedimientos tributarios.

En ese orden de ideas, el presente trabajo consta de tres capítulos. En el primero, desarrollaremos los alcances generales en torno al concepto “procedimiento administrativo” con la intención de delimitar su naturaleza jurídica, su ámbito de su regulación y la diferencia entre un “procedimiento administrativo común” y uno “especial”. Luego, realizaremos un desarrollo histórico de la regulación propuesta por la LPAG a fin de determinar si la misma establecía un marco normativo transversal a todos los procedimientos, desde su texto original o recién con la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1272 al artículo II de su Título Preliminar.

En el Segundo Capítulo, analizaremos la incidencia de las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272 en los procedimientos tributarios, a la

luz de lo establecido en el Decreto Legislativo N° 1311. De esta manera, procederemos a evaluar si el Decreto Legislativo N° 1311 restituyó o no la “relación de supletoriedad” entre las disposiciones de la LPAG y el Código Tributario, que había sido suprimida por las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272. En este punto, adoptaremos la postura en favor del carácter vinculante de la LPAG, estableciéndose la fórmula legal empleada por el legislador tributario para evadir su aplicación carece de legalidad. Esto debido a que no existe la posibilidad de que los procedimientos tributarios tengan una regulación “singular” y que la LPAG tenga una relación de supletoriedad con la regulación prevista por el Código Tributario.

En el Tercer Capítulo, haremos un recuento crítico de los casos en los cuales el Código Tributario y el propio Tribunal Fiscal, en la práctica, proponen una regulación “menos favorable” que la establecida por la LPAG. En este análisis, determinaremos si con las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1311 se pretende “encubrir” que en materia tributaria no se ofrece un tratamiento similar al que otro administrado tiene en el marco de un procedimiento por materia distinta, lo cual hace que aquel se encuentre en una situación de desventaja y desigualdad a diferencia de este último.

Por razones de extensión y tiempo, el presente trabajo no versará sobre la incidencia del texto vigente de la LPAG en el régimen sancionador en materia tributaria, ámbito en el cual la evasión a las reglas la LPAG, desde nuestro punto de vista, es totalmente manifiesta, directa y configura una vulneración directa al derecho al debido procedimiento administrativo.

CAPÍTULO I: NOCIONES GENERALES EN TORNO AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y LA REGULACIÓN ESTABLECIDA POR LA LPAG

El análisis de la relación entre la LPAG y las normas que regulan los procedimientos tributarios tiene que verse necesariamente antecedida por la delimitación del marco en el que dicha relación se desarrolla. Para ello, se debe entender que el derecho administrativo es una disciplina jurídica que busca velar por un adecuado orden constitucional. Esto en la medida que la misma tiene, como propósito principal, la cautela y vigencia de los derechos fundamentales en la relación que los administrados tienen con el Estado.

En ese sentido, corresponde describir, de forma general, la importancia que tiene el derecho administrativo, los principios que lo rigen, la pertinencia y necesidad de la definición y regulación del “procedimiento administrativo común”, para luego comprender los argumentos que sustentan la necesidad de incorporar y desarrollar una regulación común, transversal y de obligatorio cumplimiento para todos los procedimientos administrativos especiales, propósito que ha buscado ser atendido por la LPAG a lo largo del tiempo y que, desde nuestro punto de vista, fue consagrado con las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272.

1.1 El concepto del procedimiento administrativo y la necesidad de establecer una regulación común para garantía de todos los administrados

1.1.1 La naturaleza del derecho administrativo y su estrecha relación con el derecho constitucional

Para Naranjo (2003):

el derecho constitucional constituye la rama del derecho público que estudia la estructura del Estado dentro del marco de la Constitución, la situación del individuo

frente al poder del Estado, la organización y funcionamiento de ese poder en sus aspectos fundamentales y las instituciones políticas que constituyen el soporte de la vida estatal (p. 20).

Como se puede ver, el derecho constitucional parte por entender al Estado como un ente organizado cuya regulación estructural se encuentra en la Constitución. Esta, a su vez, consagra diversos derechos y aspectos fundamentales, dirigidos a garantizar el orden social e impedir que el propio Estado, a través de los organismos que lo conforman, desarrollen acciones y/o actuaciones que impliquen un ejercicio desmedido del poder y un desequilibrio en su relación con los ciudadanos.

Dicho entendimiento, es acorde con la postura que expone Hauriou (1971), quien señala que la misión del derecho constitucional es organizar, en el marco del Estado-Nación, una coexistencia pacífica del poder y la libertad. Añade que, el objeto del derecho constitucional es el “encuadramiento jurídico de los fenómenos políticos” (p. 17), dentro de los cuales se encuentran las relaciones entre los gobernantes y los gobernados.

Precisamente, la relación entre los gobernantes y gobernados, que bien puede entenderse como la interacción entre los administrados y el Estado, constituye la piedra angular del derecho administrativo. Esta disciplina, en palabras de Cassagne (2010), se ocupa de estudiar la organización y actualización del Estado en sus relaciones con los particulares, sin poder prescindir de sus aspectos esenciales, dado que sobre éstos reside el punto de apoyo de las instituciones, principios y la propia actividad de la Administración Pública.

Para el mencionado jurista argentino, el derecho administrativo, es un microcosmos jurídico que tiende a cubrir todas las posibles zonas en que se mueven las Administraciones Públicas, incluso aquellas que constituyen objeto de regulación de otras ramas del Derecho. El reconocido autor concluye que el derecho administrativo resulta ser el Derecho Común de las Administraciones Públicas.

Como se puede apreciar, en las definiciones propuestas, existe una natural e intrínseca vinculación entre el derecho constitucional y el derecho administrativo. Sin embargo, a pesar de dicha relación es relevante determinar, para efectos de este trabajo, si dicha convivencia se da al mismo nivel o si una disciplina se “impone” frente a la otra.

Al respecto, Rosati (2013) identifica dos posturas. En la primera, el derecho constitucional se impone al derecho administrativo, estableciéndose una clara relación de subordinación, dado que la primera disciplina establecer el marco legal y los principios dentro de los cuales el derecho administrativo se desarrollará. De otro lado, la segunda postura, sostiene que no existe una primacía de una disciplina, dado que ambas se desarrollan en una situación de igualdad, teniendo un enfoque similar pero particular (p. 100).

Sin embargo, a pesar de que existen dos posturas sobre la relación de las mencionadas materias, gran parte de la doctrina considera que existe una supremacía del derecho constitucional respecto del derecho administrativo, en la medida que todo el ordenamiento jurídico siempre se encuentra naturalmente subordinado al marco constitucional y sus principios.

Sobre el particular, Cassagne (2010) señala que la primera vinculación entre ambas ramas es de jerarquía dado que el derecho administrativo se soporta en la Constitución, siendo una situación que se aplica en todos los campos del derecho (i.e derecho penal, derecho civil, derecho tributario) (p. 158).

Similar temperamento es el expuesto por Gordillo (2003) que de forma expresa señala que:

la constitución es una estructura, es el ordenamiento fundamental del Estado; la Administración es el órgano jurídico de ese Estado. La función administrativa es una actividad que se realiza dentro del marco y las directivas básicas fijadas por aquella estructura (p. 7-8).

Esta última postura, también es compartida por García de Enterría (2004), quien señala que el Derecho de la Constitución se superpone sobre cualquier rama del ordenamiento, incluyendo el derecho administrativo, dado que el texto constitucional enuncia y contiene los principios básicos del Estado, que, naturalmente, exceden al campo administrativo.

En sede nacional, Morón (2018) es enfático en señalar que el derecho administrativo es un “instrumento” del derecho constitucional, en la medida que la Constitución es la que proporciona contenido al derecho administrativo para que este desarrolle su actuación en el marco de la relación administrado-Estado.

Para sustentar su posición, el mencionado jurista nacional precisa que la Constitución le otorga al derecho administrativo diversos elementos, tales como: (i) principios básicos (entre ellos, la separación de poderes, la legalidad, la razonabilidad, y la seguridad jurídica); (ii) distintos derechos fundamentales (límites positivos estatales); (iii) deberes de la administración; y, (iv) mecanismos de control de la administración. Todos estos aspectos son los que modelan y delimitan la actuación administrativa, por lo que la normativa constitucional debe ser aplicada directamente, procurando que la Administración:

- Actúe dentro de los parámetros establecidos por la Constitución.
- Realice una interpretación del ordenamiento jurídico dentro de la Constitución.
- Aprece la legalidad de las normas reglamentarias de forma previa a establecer su aplicación.

Nuestra postura se inclina por considerar que el derecho administrativo se subordina, como todas las ramas del derecho, al derecho constitucional, en la medida que la Constitución regula la estructura en la cual la Administración Pública ejercer su labor. Para ello, la Constitución establece su estructura orgánica, imponiéndole deberes y reconociendo derechos a los ciudadanos a efectos de que evitar y/o neutralizar una eventual desviación de poder en el marco de la actividad estatal. Asimismo, aquella también reconoce las garantías y derechos que son plenamente extensibles y exigibles dentro de la relación administrado-Estado.

De esta manera, no existe duda de que la Constitución constituye la norma suprema del ordenamiento jurídico, la cual sirve de parámetro para las demás normas jurídicas del ordenamiento, tal y como ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC. En esta, se señaló lo siguiente:

La Constitución, en la medida que contiene normas jurídicas, es fuente del derecho. Como bien expone Francisco Balaguer Callejón, la Constitución contiene las normas fundamentales que estructuran el sistema jurídico y que actúan como parámetro de validez del resto de las normas.

La Constitución es la norma de normas que disciplina los procesos de producción del resto de las normas y, por tanto, la producción misma del orden normativo estatal.

El reconocimiento de la Constitución como norma jurídica vinculante y directamente aplicable constituye la premisa básica para que se erija como fuente de Derecho y como fuente de fuentes. Si bien este Colegiado le ha reconocido la Constitución el carácter de norma política, también ha tenido oportunidad de enfatizar en varias oportunidades su carácter normativo y vinculante.

De esta manera, consideramos que la regulación propuesta por el derecho administrativo debe interpretarse necesariamente siempre a la luz de los principios, los valores y los derechos reconocidos en la Constitución, a fin de garantizar su plena vigencia e impedir que el Estado vulnere los derechos fundamentales de los ciudadanos.

1.1.2 Alcances generales del procedimiento administrativo

El artículo 29 de la LPAG define al procedimiento administrativo como:

el conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.

Según es posible apreciar, la propia LPAG reconoce que el procedimiento administrativo tiene por finalidad la emisión de un acto que produzca efectos jurídicos particulares sobre los intereses, las obligaciones, las pretensiones y/o los derechos de los administrados. Ello se debe a que el Estado tiene como objetivo cautelar el interés público en el marco del ejercicio de la función administrativa.

Un ejemplo de los efectos particulares que tiene el procedimiento administrativo puede verse claramente cuando un particular solicita una licencia, la cual, no obstante genera efectos jurídicos en el administrado, debe otorgarse siempre y cuando se cumplan con las condiciones legalmente establecidas para su obtención. Esta verificación, a cargo de la Administración Pública, es la que protege el interés público. Similar razonamiento se produce, por ejemplo, en el caso donde un contribuyente solicita la devolución de un pago indebido o en exceso vía un procedimiento no contencioso. La Administración Tributaria aprobará la procedencia de la devolución

solicitada a través de un acto administrativo, siempre y cuando el administrado-contribuyente cumpla con los parámetros establecidos para su obtención.

La doctrina no es ajena a la definición que la LPAG desarrolla en torno al procedimiento administrativo. Al respecto, Comadira (2002) sostiene que el procedimiento administrativo es la secuencia o sucesión de actos a través de la cual se expresa ordenada o sistemáticamente la voluntad administrativa, garantizándose así el derecho de los administrados.

En ese orden de ideas, Cassagne (2010) entiende al procedimiento administrativo como un medio de control en el cual, la Administración Pública asume distintas modalidades destinadas a la realización del control de legitimidad y de oportunidad que sirven como garantía a los administrados. Líneas más adelante, el reconocido tratadista argentino señala que el procedimiento administrativo constituye la forma o cauce formal de la función administrativa (en sentido material).

En sede nacional, Huapaya (2015), reconoce que el procedimiento administrativo es el camino por el transcurre el ejercicio de la función administrativa, constituyendo el instrumento idóneo para que se preserve el interés general.

Por su parte, Morón (2018), luego de hacer un recuento de las posiciones doctrinarias en torno al procedimiento administrativo, concluye que el mismo se muestra como una integración coordinada y racional de actos procesales – fundamentalmente recepticios- dirigidos a un fin unitario (preparar una decisión final) originada por los diversos sujetos partícipes del proceso.

Como se puede apreciar, el “procedimiento administrativo” contiene el despliegue y desarrollo de numerosos actos, los cuales configuran y ponen de manifiesto una intensa relación de tensión entre la Administración Pública y los administrados, dentro de la cual siempre debe primar el respeto al orden constitucional que, naturalmente, conllevará a un uso regular del poder dirigido a que los entes estatales no realicen un ejercicio arbitrario y abusivo de sus atribuciones.

De esta manera, el concepto “procedimiento administrativo”, entendido como la concatenación de actos entre la Administración Pública y los administrados a efectos de obtener una decisión final (acto administrativo), debe estar dotado de reglas claras que preserven las garantías reconocidas en la Constitución, aspecto que no es ajeno al

Derecho Tributario. Por ende, al procedimiento tributario, más aún cuando según lo establecido por Gamba Valega (2013) existe una “constitucionalización de las relaciones tributarias” (pp. 73-135), en donde la LPAG cumple un papel ineludible en dicha relación de constitucionalización, al concentrar los preceptos y garantías que la Constitución establece y defiende.

1.1.3 Principios aplicables al procedimiento administrativo

El artículo IV del Título Preliminar de la LPAG reconoce el carácter rector de los principios del procedimiento administrativo general. Por tanto, los mismos deben de ser observados obligatoriamente por la Administración Pública y los administrados en el cauce de la acción administrativa, al calificar como “garantías mínimas” que buscan satisfacer el interés común que subyace a la función administrativa.

De este modo, los principios del procedimiento administrativo son los elementos que el legislador ha considerado básicos para encausar, controlar y limitar la actuación de la Administración y los administrados en todo procedimiento.

Al respecto, Morón (2015) manifiesta que los principios controlan la liberalidad o la discrecionalidad de la Administración en la interpretación de las normas existentes, buscando establecer soluciones o interpretaciones en lo no expresamente regulado por la LPAG o las normas especiales. Sin embargo, Cassagne (2010); les otorga un alcance más amplio al concluir que “los principios del procedimiento administrativo cumplen también una triple función de fundamento, interpretación, e integración del ordenamiento jurídico, garantizando la tutela administrativa efectiva”.

De esta forma, es incuestionable que los principios del procedimiento administrativo general tienen una prevalencia y un dinamismo potencial en el inicio y desarrollo de los procedimientos administrativos (incluyendo los procedimientos administrativos tributarios). Así, deben ser observados por las autoridades administrativas en el ejercicio de sus funciones sin necesidad de que exista una regulación adicional o un mandato directo que así lo disponga.

Incluso, la relevancia de dichos principios ha sido reconocida por el propio Código Tributario, el cual, en artículo IX de su Título Preliminar¹, hace una expresa remisión a los mismos, en lo no previsto por dicha norma.

A continuación, pasaremos a describir los principios que tienen una mayor relevancia y desarrollo práctico en el cauce del procedimiento administrativo (incluyendo al procedimiento tributario), a efectos de conocer cuáles son los pilares que deberían regir las actuaciones estatales.

a. El Debido Procedimiento y el Derecho de Defensa.—

No es posible hacer una referencia directa al debido procedimiento sin previamente entender el contexto y derecho del cual deriva.

Como se sabe, el derecho a un debido proceso es una garantía procedimental que se otorga a todo administrado, a través de la cual se asegura a éste que la autoridad administrativa respetará todas las garantías inherentes al proceso durante su transcurso.

Así, debido a su importancia fundamental en todo Estado Constitucional de Derecho, el derecho a un debido proceso se encuentra reconocido como una garantía constitucional dentro de nuestro ordenamiento. Ello, se desprende de una simple lectura del numeral 3 del artículo 139° de nuestra Constitución, el cual citamos a continuación:

Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...)

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación”.

¹ NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Si bien el texto constitucional no indica expresamente que las garantías del debido proceso alcanzan al trámite del procedimiento administrativo general, en reiterada jurisprudencia, el Tribunal Constitucional, ha reconocido que el derecho al debido proceso no se limita al ámbito jurisdiccional, sino que sus garantías plenamente vigentes en sede administrativa.

Al respecto, cabe tener en cuenta que en la sentencia recaída en el Expediente N° 2050-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional advirtió que:

(...) no sólo los principios materiales del derecho sancionador del Estado son aplicables al ámbito del derecho administrativo sancionador y disciplinario. También lo son las garantías adjetivas que en aquél se deben de respetar. En efecto, es doctrina consolidada de este Colegiado que el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución no sólo tiene una dimensión, por así decirlo, "judicial", sino que se extiende también a sede "administrativa" y, en general, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos lo ha sostenido, a "cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, (la que) tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal, en los términos del artículo 8° de la Convención Americana.

En tal sentido, el principio recogido por el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG debe entenderse como un reconocimiento expreso del derecho al debido proceso en sede administrativa. Veamos:

1.2 Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho

Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

Del artículo transcrito, es posible apreciar que la cautela del derecho al debido procedimiento implica la plena vigencia de una serie de derechos exigibles cuando se somete ante la autoridad administrativa un conflicto de intereses, una situación de incertidumbre jurídica, un proceso sancionador o cuando la decisión de la Administración puede afectar los derechos, obligaciones o intereses de los administrados en el marco de un procedimiento administrativo.

Como se puede apreciar, el derecho al debido procedimiento (y las garantías implícitas en el mismo²) es una extensión del derecho al debido proceso, el cual comprende, el derecho de defensa.

En tal sentido, respecto del contenido del derecho de defensa, nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido que este 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.

Entonces, en sede administrativa, el derecho al debido procedimiento permite que el administrado ejerza adecuadamente su defensa durante el procedimiento. Por tanto, el mismo constituye una garantía de vital importancia en todo procedimiento administrativo.

Por ejemplo, el derecho de defensa del administrado se puede ver violentado cuando afirmar que, cuando se le impide a un administrado tomar conocimiento de las infracciones que presuntamente se le atribuyen o presentar escritos en los que exponga los argumentos fácticos y jurídicos que sustenten su postura.

Por otro lado, el derecho a probar constituye otra garantía inherente a cualquier procedimiento, pues resulta ser uno de los mecanismos esenciales a través de los cuales el administrado puede ofrecer los instrumentos necesarios

² Derecho de acceso a la autoridad, derecho de contradecir o defender una alegación, derecho a un juez imparcial, derecho a ofrecer y/o actuar pruebas, derecho a recibir una resolución en un plazo razonable, etc.

para acreditar o desacreditar determinados hechos vinculados al procedimiento.

Por ello, se reconoce que la Administración, en tanto encargada de llevar a cabo y resolver los procedimientos administrativos, tiene el deber de respetar el derecho a probar de los administrados. Ello; se traduce en la obligación de la Administración de admitir y actuar los medios probatorios que sean legítimamente ofrecidos por los administrados, a efectos de que se puedan dilucidar los hechos vinculados al procedimiento.

Inclusive, el Tribunal Fiscal no ha sido ajeno al reconocimiento de la vigencia del derecho al debido procedimiento en el marco del procedimiento contencioso tributario. Así, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03262-2007, 04798-8-2011 y 12253-2-2007, entre otras, se ha establecido lo siguiente:

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo IV del Título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (...) el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende.

De lo expuesto, no debe quedar duda de la importancia y vigencia del principio del debido procedimiento administrativo en el cauce de la función administrativa.

b. Principio de Verdad Material

El numeral 11 del artículo IV de la LPAG reconoce al principio de verdad material; en los términos siguientes:

1.11. Principio de verdad material.- 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.

Este principio ha sido concebido como una regla para la Administración, la cual, basada en la necesidad de procurar la satisfacción del interés público, tiene el deber de agotar todos los medios de prueba que se encuentren a su alcance para investigar la existencia real de los hechos dentro de un procedimiento. En otras palabras, este principio se sustenta en la necesidad que tiene la Administración de dilucidar un hecho, a efectos de satisfacer el interés el público. Como señala Morón (2015):

el principio se sustenta en que en los procedimientos administrativos no se trata de resolver conflictos intersubjetivos como en los procedimiento arbitrales o judiciales, sino de decidir directamente asuntos de interés público por su contenido en los que la aplicación de la norma a los casos concretos no puede depender de la voluntad del particular de no aportar el material probatorio pertinente (p. 89).

Por su parte, en relación a dicho principio, Comadira (2002) señala que el procedimiento administrativo debe desenvolverse en la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por las partes.

De esta manera, de una lectura de la doctrina más reconocida, se concluye que el principio de verdad material busca imponer el deber u obligación a la Administración de esclarecer los hechos vinculados al procedimiento, más allá de las pruebas que hayan sido aportadas al procedimiento por las partes. Por ello, resulta acertado afirmar que la Administración, independientemente de cualquier actuación, tiene el deber de recolectar todas las pruebas que sean necesarias y pertinentes para poder emitir válidamente un acto resolutorio.

En efecto, si se entiende que la Administración tiene un deber de “dilucidación de la realidad” (en virtud del principio de verdad material), deberá llegarse a la conclusión que, en completa atención a dicho deber, se tendrá que atender a todas aquellas pruebas que dentro de un procedimiento puedan conllevar a conseguir dicha finalidad.

En consecuencia, se debe entender que los administrados gozarán de una libertad de actuación lo suficientemente amplia, como para poder ofrecer las

pruebas que sean necesarias para acreditar un hecho y, a su vez, la Administración tendrá el deber de admitirlas y actuarlas en función a su pertinencia y necesidad dentro del procedimiento.

Asimismo, en materia tributaria también se ha reconocido este principio, al establecer que la Administración se encuentra obligada a admitir y actuar el material probatorio necesario para dilucidar un reclamo. Al respecto, Rodríguez (2004) ha señalado:

por aplicación del principio [de verdad material] que considera al particular como un colaborador de la Administración en la elucidación de esta verdad jurídico-objetiva, resulta aconsejable sobre todo en el procedimiento que conduce al acto de determinación así como en el que propenda a la resolución de recursos administrativos, posibilitar que los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) tengan una adecuada intervención en estos procedimientos con una amplia posibilidad de ofrecer y producir prueba (p. 140).

De ahí que en varias oportunidades, el propio Tribunal Fiscal³ se ha pronunciado en favor de la verdad material. Al momento de esclarecer un hecho dentro de los procedimientos de reclamación, este órgano señaló que, para cautelar dicho principio, las autoridades deben ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, debiendo verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones. Para ello, deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias y autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados.

De esta manera, se aprecia que el respeto al principio de verdad material constituye un deber y una obligación de la Administración Tributaria, a efectos de poder esclarecer los hechos vinculados a cualquier procedimiento tributario que se siga ante dicha entidad.

Adicionalmente, es importante considerar que la libertad de actuación probatoria reconocida y/o convalidada por el principio de verdad material es el parámetro válido sobre el que deben reposar todas aquellas reglas que los

³ Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 00131-4-2007, 05317-4-2006, 01816-4-2003, 01220-4-2003, 01703-4-2003 y 07390-4-2008.

procedimientos administrativos especiales establezcan en virtud a su carácter singular. Contradecir dicho parámetro, implicaría una abierta contravención al principio de verdad material.

c. Principio de Impulso de Oficio. –

El principio de impulso de oficio, se encuentra recogido en el numeral 3 del artículo IV de la LPAG, en los siguientes términos:

“1.3. Principio de impulso de oficio.- 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.”²²

Este principio contiene una natural e innegable vinculación con el principio de verdad material, pues reconoce nuevamente la obligación de la administración de esclarecer la realidad de los hechos. Sin embargo, este principio también impone un nuevo deber a la administración: ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para tal propósito.

Esta obligación se traduce en la necesidad que tiene la Administración de actuar de oficio, cuando sea necesario, a fin de llegar a la verdad material. Ello tiene sentido, en la medida que la Administración, al estar obligada a satisfacer el interés público, no puede sujetar su actuación probatoria a lo que los administrados puedan ofrecer (como sí podría suceder en un proceso civil), sino que tiene que oficiar todos los actos necesarios para poder llegar a la verdad objetiva.

La autoridad debe implementar todas las acciones necesarias para concluir el procedimiento hasta el acto final, buscando desplegar las acciones necesarias para reunir los medios de prueba que sustenten una adecuada resolución.

De igual manera, se ha señalado que, en virtud a este principio, la propia Administración, y el administrado son los que debe reunir el material probatorio necesario, a efectos de llegar a la verdad material. En ese sentido se ha pronunciado Ivanega (2005):

La impulsión de oficio cumple el objeto de determinar la verdad administrativa, aplicarla y ejecutarla, tratando con eficacia los intereses públicos, respetando las situaciones particulares de los administrados, por eso se les denomina colaboradores con exclusión del procedimiento administrativo sancionador (p. 73)

Al igual que en el caso del principio de verdad material, tenemos que el principio de impulso de oficio, en su calidad de principio orientador del procedimiento administrativo, también ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal⁴. Así, el máximo ente resolutor de controversias tributarias ha precisado que:

Que es pertinente indicar que el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (...) aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, prevé que el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en los principios de impulso de oficio, según el cual 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.

Estando a lo anterior, como no podía ser de otra forma, al igual que el principio de verdad material, el principio de impulso de oficio también constituye un deber de la Administración Tributaria en el trámite de un procedimiento administrativo tributario.

d. Principio de Informalismo.—

El principio de informalismo⁷ se encuentra reconocido en el numeral 6 del artículo IV de la LPAG⁷ en los términos siguientes:

1.6. Principio de informalismo.- 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.

⁴ Resoluciones N°. 00131-4-2007, 05317-4-2006, 01816-4-2003, 01220-4-2003, 01703-4-2003 y 07390-4-2008.

La intención de este principio es abrogar el ritualismo innecesario o dilatorio de los procedimientos administrativos, con la finalidad de otorgar las mayores garantías a los administrados, valorando la sustancia del procedimiento sobre la formalidad que rige al mismo.

Por tanto, la administración no podría negarle a un administrado el ofrecimiento o la presentación de una prueba válida, amparándose únicamente en algún formalismo por el cual se rige el procedimiento administrativo, dado que siempre debe primar o “salir a flote” la sustancia del procedimiento.

Estando a lo expuesto, en virtud a este principio, lo que debe importar para la incorporación de un medio de prueba en el marco del procedimiento administrativo es el valor o pertinencia de la misma, y no tanto la “forma” del mismo.

e. Principio de Razonabilidad y Proporcionalidad.—

Los principios de razonabilidad y proporcionalidad se encuentran recogidos de manera general en nuestro ordenamiento por el numeral 1.4 del artículo IV de la LPAG⁵.

En virtud a dichos principios, cuando las decisiones de la autoridad administrativa impongan restricciones u obligaciones a los administrados, las mismas deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida, manteniendo la debida proporción y correlación entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que exista una estricta ponderación entre la medida adoptada y la finalidad buscada.

La citada norma contempla un doble trasfondo: (i) por un lado, busca que las decisiones de la autoridad administrativa se adapten a los fines de la facultad que les fue otorgada; y, (ii) por otro lado, implica que dichas decisiones mantengan una debida proporción entre los medios a emplear y el fin público que se pretende tutelar.

⁵ Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo. (...)

1.4. Principio de razonabilidad. - 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.

Estos principios cobran singular importancia dentro de los procedimientos administrativos, pues otorgan un margen de discrecionalidad a la Administración. Así, esta no sólo debe actuar conforme a lo establecido específicamente en la normativa, sino que debe adecuar sus actos a los límites de la facultad otorgada y procurar mantener una debida proporción entre los medios para ejecutar dichas facultades y el fin que desea conseguir.

Sobre este principio, el Tribunal Constitucional⁶ ha precisado lo siguiente:

[...] es precisamente en el seno de la actuación de la Administración donde el principio de proporcionalidad cobra especial relevancia, debido a los márgenes de discreción con que inevitablemente actúa la Administración para atender las demandas de una sociedad en constante cambio.

El Tribunal Fiscal⁷ no ha sido ajeno al reconocimiento de estos principios en el marco de los procedimientos tributarios al señalar que:

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo IV del Título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (...), el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende (...) el principio de razonabilidad, según el cual las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, debe 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.

En tal sentido, se reconoce que las actuaciones de la Administración Tributaria deben procurar mantener una debida proporción entre los medios para ejecutar dichas facultades y el fin que desea conseguir.

f. Principio de Buena Fe Procedimental y Confianza Legítima.—

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2192-2004-AA.

⁷ Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03262-2007, 04798-8-2011 y 12253-2-2007.

Los principios de buena fe procedimental y confianza legítima se encuentran recogidos de manera general en nuestro ordenamiento a través de los numerales 1.88 y 1.159 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG.

Ambos principios buscan tutelar un valor que debe resaltar en todo Estado de Derecho: el principio de Seguridad Jurídica.

Sobre el principio de conducta procedimental, Morón (2015) ha señalado que dicho principio consiste en que la autoridad administrativa no puede contrariar una situación jurídica respecto de la cual previamente ha generado una confianza legítima sobre el respeto de dicha situación. Sobre el particular, el referido autor señala lo siguiente:

Con la incorporación expresa de la buena fe en la Administración, el ordenamiento busca proteger la confianza fundada generada en los administrados por la propia conducta administrativa, al haber generado la confianza razonable o legítima respecto a su pretensión o situación jurídica. En ese sentido, si se asume que los administrado actúan en base al principio de buena fe, confiando en los demás, si la autoridad instructora actúa de tal manera que su conducta genera alguna apariencia legítima sobre su estatus, no puede luego pretender actuar contra quien confió en esa apariencia (p. 83).

De otro lado, el principio de confianza legítima busca cumplir una finalidad similar a la que se pretende cautelar con la vigencia del principio de predictibilidad. Con esto, se busca que la Administración Pública tenga un proceder coherente con sus actos o determinaciones previas, dado que, de alguna u otra manera, el accionar previa genera una apariencia legítima de derecho de los administrados.

Los referidos principios encuentran sustento en la denominada “doctrina de los actos propios”, la cual, a su vez, se fundamenta en las exigencias del principio general de la buena fe. Así, dicho principio exige que

⁸ Principio de conducta procedimental.- 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”.

⁹ Principio de predictibilidad o de confianza legítima.- La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

las partes se conduzcan con lealtad, rectitud y con coherencia en su comportamiento, a fin de proteger la confianza, regularidad y confiabilidad que debe imperar en el tráfico jurídico (Diez Picaso, 1998, p. 439). Sobre la base de estas premisas, la doctrina de los actos propios proclama que el ordenamiento jurídico no protege las conductas contradictorias, pues en toda relación o situación jurídica debe salvaguardarse la confianza que ha generado en una parte el comportamiento que la otra ha asumido anteriormente (Mairal, 1988, p. 5).

Dicha doctrina es plenamente aplicable a la actuación de la Administración Pública pues, tal como se ha reconocido reiteradamente, la doctrina de los actos propios rige también para todos los procedimientos administrativos, dentro de los cuales se encuentran los procedimientos tributarios.

1.1.4 La necesidad de establecer una regulación común y transversal a todos los procedimientos administrativos

Sin embargo, los principios detallados en el acápite anterior no constituyen la única regulación a considerar en el marco de la relación entre los administrados y el Estado. La complejidad del procedimiento administrativo, así como su cercana e indiscutible relación con el ejercicio de la función administrativa, imponen la necesidad de que el Estado establezca un marco de garantías generales y mínimas. Estas deben respetarse en todo el *iter* del procedimiento administrativo, a efectos de evitar el abuso de poder, la afectación al interés de los administrados y al propio interés público, preceptos que forman parte del correcto orden constitucional.

En ese contexto, es importante reconocer que las numerosas actividades que puede desarrollar la Administración Pública han tenido incidencia directa con el surgimiento de un sinnúmero de procedimientos administrativos, los cuales, lejos de responder a una regulación general y común, cuentan con una relación singular e independiente que, a lo largo del tiempo, muchas veces atenta contra los derechos de los administrados.

A fin de tener una referencia histórica en torno a la regulación común del procedimiento administrativo, corresponde atender a lo señalado por García de Enterría y Fernández (2006). Este, al referirse al sustento de la primera regulación administrativa española (Ley del 19 de octubre de 1889) –que también constituye el primer parámetro de legislación comparada sobre el procedimiento administrativo– reconoció que “no es posible, dada la índole de la Administración y lo complejo de sus funciones, formular en una ley un solo procedimiento para el desempeño de todas sus dependencias” (p.1385). Sin embargo, a pesar de la singularidad de las actividades estatales, señala que ya en el siglo XIX la ley española optó por establecer un marco general de actuación a toda la Administración a efectos de que las dependencias (en ese momento distintos ministerios) puedan adecuarlos a sus necesidades a través de las correspondientes disposiciones reglamentarias.

El primer antecedente normativo en materia administrativa reconocía que, si bien una regulación singular e independiente del procedimiento administrativo podía fundamentarse en una especialidad de la materia, dicho carácter no establecía un impedimento para que exista un marco general de actuación de la Administración a efectos de que no se generen situaciones arbitrarias.

Sin embargo, es importante advertir que los procedimientos especiales preexistieron a cualquier idea unificadora. El crecimiento de la unidad estatal determinó que cada organismo establezca reglas para desarrollar el ejercicio de su función administrativa. Sin embargo, la proliferación de procedimientos y los abusos cometidos en el marco de dichos pequeños procedimientos determinó que numerosos países opten por establecer un marco único, homogéneo y sobre todo estable para la actuación estatal.

Como respuesta a los infinitos problemas y situaciones de afectación a los intereses de los administrados que podrían generarse con ocasión de una regulación dispersa de los procedimientos administrativos, gran parte de los sistemas jurídicos; promovieron la creación de un cuerpo normativo que busque garantizar un campo de acción uniforme para todos los integrantes de aparato estatal.

De esta manera, la tendencia inicial de una múltiple regulación procedimental vía procedimientos especiales ha sido ampliamente revertida debido a que numerosos ordenamientos jurídico administrativos (entre ellos, Austria, Checoslovaquia, Polonia,

Alemania, Italia, España, Portugal, Argentina, Uruguay, Venezuela, Costa Rica, México, Puerto Rico, Panamá, Ecuador, Brasil, Chile y Bolivia), incluidos el Perú, ya contemplan una regulación unificadora específica para el caso de los procedimientos administrativos. Esta incluye los principios del derecho administrativo y las reglas que constituyen garantías mínimas totalmente predicables y exigibles en el desarrollo del procedimiento administrativo, dado que las mismas tienen su soporte y fundamentos en los principios y valores reconocidos en la Constitución.

En efecto, la comentada dependencia y subordinación del derecho administrativo a la Constitución implica que todos los principios y valores constitucionales también se encuentren recogidos por el derecho administrativo. Por tanto, dichos principios y valores sirven de base natural para el desarrollo e interpretación de sus normas y forman parte del cuerpo de aplicación común a todos los procedimientos administrativos.

Por tanto, la incorporación de una regulación común al procedimiento administrativo, además de los principios que lo rigen, tiene como objetivo imponer un marco mínimo de garantías que sirva de base para el desarrollo de la actividad estatal que cumpla con el orden constitucional.

En ese sentido, si bien podría ser válido que, atendiendo a la especialidad de la materia, las entidades estatales propongan una regulación singular y especial los distintos procedimientos que conducen, consideramos que la regulación particular debe realizarse respetando un marco mínimo de garantías, esto es, un marco de derechos irrenunciables con vigencia para todo tipo de procedimientos, incluyendo los tributarios.

El respeto mínimo a un “núcleo duro” o una “regulación común a o transversal” a todos los procedimientos administrativos busca evitar que la sola existencia de numerosos procedimientos especiales genere la existencia de regulaciones disímiles y de difícil conocimiento de los administrados, lo cual, desde nuestro punto de vista, configura un atentado natural contra el principio de seguridad jurídica que debe prevalecer en todo ordenamiento constitucional.

En este contexto, somos de la opinión que las disposiciones establecidas en la LPAG, aún bajo su texto original¹⁰, son de obligatorio cumplimiento para el trámite de cualquier procedimiento administrativo, debido a que dicho cuerpo normativo constituía el referente legal para regular el desenvolvimiento de la administración en sus relaciones con sus ciudadanos.

En otras palabras, la versión original de la LPAG estableció las reglas aplicables al procedimiento administrativo común, las cuales si bien a lo largo del tiempo fueron “dejadas de lado” por diversos órganos de la administración en supuesta atención al principio de especialidad, como veremos más adelante, actualmente, no pueden ser dejadas de lado debido a que el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG, sostiene que la regulación especial de los procedimientos no puede imponer condiciones menos favorables que las consignados en dicho dispositivo.

Nuestra legislación, desde la aprobación del Reglamento de las Normas Generales del Procedimiento Administrativo hasta las últimas modificaciones efectuadas a la LPAG, siempre ha procurado establecer una regulación común para todos los procedimientos administrativos, al considerar que un parámetro de aplicación de reglas homogéneas para todos los procedimientos administración garantiza los valores recogidos en la Constitución, norma respecto de la cual el derecho administrativo tiene una estrecha relación de dependencia y subordinación.

El carácter común o hasta cierto punto “vinculante” establecido por la LPAG, fue reconocido de manera expresa por el Tribunal Constitucional, ente que mediante sentencia recaída en el Expediente N° 5719-2005-PA/TC señaló lo siguiente:

A partir de la entrada en vigencia de la LPAG (11 de octubre de 2001), toda autoridad administrativa cuenta con un instrumento legal –adicional a la jurisprudencia emitida por este Tribunal– que la obliga a observar, y respetar, el contenido del derecho a la tutela procesal efectiva en cada una de las decisiones que se debe adoptar dentro de todo procedimiento administrativo.

¹⁰ Que no imponía el carácter vinculante que indiscutiblemente tiene la LPAG respecto de todos los procedimientos administrativos a raíz de las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272.

1.1.5 El derecho tributario como parte integrante del derecho administrativo y el reconocimiento del procedimiento tributario como un procedimiento especial

Como se sabe, la relación entre la Administración Pública y los administrados y la convivencia entre entidades que conforman el aparato estatal son objeto de estudio natural del Derecho Administrativo. En dicho contexto, qué duda cabe que una de las entidades más importantes que integra el aparato estatal es la Administración Tributaria, quien se encarga de dirigir la relación instituida con el administrado-contribuyente a partir de la materialización de la obligación tributaria, la cual, como seguidamente veremos, también debe regirse por los cánones aplicables al procedimiento administrativo.

En primer término, corresponde detenernos en la definición que la doctrina otorga al derecho tributario. Para ello, corresponde considerar que Valdés Costa (1996) define a dicha disciplina como el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza su pago (p.1).

La intervención del derecho tributario se justifica a partir de la existencia de una “obligación tributaria”, instituto que según lo establecido por el artículo 1 del Código Tributario, es definida como el “vínculo entre acreedor y deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la relación tributaria, siendo exigible coactivamente”.

De lo expuesto, queda claro que la configuración de la obligación tributaria se constituye como el elemento base de la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria, la cual es regida no sólo por el derecho tributario sino también por el derecho administrativo.

Al respecto, Gamba Valega (2013) señala que todo acto tributario debe considerarse un acto administrativo al constituir una manifestación externa de una entidad que pertenece a la Administración Pública, a la cual se le han otorgado competencias para recaudar y fiscalizar una prestación de naturaleza tributaria.

La relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes se encuentra circunscrita al ámbito del derecho administrativo y se manifiesta, por excelencia, a

través del desarrollo del procedimiento tributario. Así, por ejemplo, el inicio, el trámite y la conclusión de un procedimiento de fiscalización, verificación, reclamación, apelación, devolución, entre otros, se desarrolla ante una entidad estatal, como lo es la Administración Tributaria, la cual ejerce función administrativa; por tanto, deben respetarse todas las garantías que son inherentes al procedimiento administrativo¹¹.

Si bien existen garantías que son inherentes a todos los procedimientos administrativos, es importante recordar que la especialidad de diversas materias en las cuales existe actividad estatal genera una “necesidad” de regular los procedimientos de forma particular o “especial” en aquellos ámbitos no abarcados por la norma común. La regulación singular busca a priori que la labor administrativa se lleve de la mejor manera, situación que no puede ser del todo cierta en aquellos casos en que en aras de la especialidad se pretende dejar de lado las garantías reconocidas por el régimen común.

En la medida en que el procedimiento tributario mantiene ciertas particularidades, el mismo califica como un procedimiento especial, siendo este un contexto a partir del cual existe una consolidada tendencia que busca soslayar las reglas y garantías de aplicación común a todos los procedimientos, práctica que ha sido reiterada en el caso de los procedimientos tributarios, dado que lo que se pretende es cautelar, a toda costa, son los intereses del fisco, suprimiendo la garantías y principios mínimos del administrado contribuyente.

¹¹ Esta postura es compartida por Ramón Huapaya quien señala, expresamente, que la “juridificación” del acto administrativo tributario debe sujetarse a las bases de la teoría jurídica del acto administrativo.

CAPÍTULO II: EL CARÁCTER VINCULANTE DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL CON OCASIÓN DE LAS MODIFICACIONES ESTABLECIDAS POR EL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1272

Hasta el momento, hemos tratado de resaltar la vinculación existente entre el derecho constitucional y el derecho administrativo, siendo esta la especialidad que busca establecer las garantías básicas que rigen la interacción entre los administrados y el Estado, siempre con una obligatoria sujeción a lo dispuesto por la Constitución.

También se ha intentado poner de manifiesto que es necesario que las legislaciones adopten un régimen administrativo común y transversal, aplicable a todos los procedimientos (adicional a los principios del procedimiento administrativo mismo), a efectos de que los procedimientos especiales regulen las cuestiones propias de la materia sobre la base de aquellos principios que constituyen los cimientos de la actuación administrativa y que garantizan la plena vigencia del derecho de los administrados.

Adicionalmente, se ha podido identificar que el procedimiento tributario se desarrolla dentro del cauce y los parámetros establecidos por el derecho administrativo y, además, precisamos que, por la singularidad de la materia, el derecho tributario se desarrolla a través de diversos procedimientos especiales (i.e procedimiento de verificación, fiscalización, reclamación, apelación, devolución, no contenciosos, entre otros) que, si bien puede generar estar provisto de reglas singulares, estas no deberían apartarse de las reglas comunes aplicables a todos los procedimientos administrativos.

Tomando como base el desarrollo conceptual realizado previamente, este capítulo servirá para analizar la evolución que ha tenido la regulación propuesta por la LPAG a efectos de cumplir con la vocación unificadora que debe tener una norma general del procedimiento administrativo.

Como parte de la explicación de la evolución normativa que ha tenido la LPAG pasaremos a exponer, con mayor énfasis, el cambio más importante en la LPAG generado por el Decreto Legislativo N° 1272. Mediante esta modificación, la LPAG dejó de ser una norma supletoria para convertirse en una norma de aplicación imperativa e ineludible a todos los procedimientos especiales-

Finalmente, dejaremos sentada nuestra posición en torno a los efectos jurídicos que el Decreto Legislativo N° 1311 tuvo en la regulación de la LPAG considerando las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272 y, si verdaderamente, este dispositivo “restituyó” una relación de supletoriedad de la LPAG en el caso tributarios, a pesar ya habían entrado en vigencia las modificaciones a la LPAG en virtud de cual la misma tenía reglas de observancia obligatoria para todos los procedimientos administrativos, incluyendo a los tributarios.

2.1 La regulación establecida por la LPAG y su relación histórica con los procedimientos especiales

El primer intento de la legislación nacional por unificar la regulación general aplicable a todos los procedimientos administrativos tiene como primer antecedente al Decreto Supremo N° 006-67-SC, norma de carácter reglamentario que pretendió establecer un conjunto de reglas de aplicación común a todas las administraciones públicas.

Sin embargo, como era previsible, el carácter reglamentario de la norma emitida generaba que, en la práctica, las normas de superior jerarquía (entre ellas, leyes, decretos leyes y decretos legislativos) o normas reglamentarias especiales dejen sin contenido al pretendido marco de aplicación general.

De esta manera, el marco jurídico que supuestamente era aplicable a todos los procedimientos administrativos se encontraba conformado por una norma reglamentaria que fácilmente se veía superada, dado que la misma carecía de fuerza vinculante por su jerarquía dentro del sistema de fuentes.

El segundo gran intento de establecer un régimen general para todos los procedimientos tengan una regulación homogénea también fue infructuoso, dado que si bien el Decreto Ley N° 26111 modificó la denominación del “Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos”, aprobado por el Decreto Supremo N°

006-67-SC por la “Ley del Normas Generales de Procedimientos Administrativos”, y con ello “elevó” de rango legal al reglamento primigenio, en la práctica, se estableció que la “nueva ley” regía la actuación del orden administrativo de las entidades de la Administración Pública siempre y cuando una ley especial no establezca algo distinto¹², sin siquiera establecer que la regulación singular debía responder a la especialidad de la materia.

De esta manera, en la década de los 90s, era evidente que la regulación de los ~~mismos~~ procedimientos administrativos se encontraba desplegada a través de un sinnúmero de normas especiales, las cuales, naturalmente, no ofrecían adecuadas garantías a los administrados, a pesar de que se encontraban contenidas en la Constitución Política del Perú de 1993. Tal situación, inclusive, se mantuvo hasta el inicio del nuevo milenio, momento en el cual el legislador tomó conciencia que dicha situación debía ser revertida a través de la promulgación de una ley que sea aplicable a todos los procedimientos administrativos¹³.

Dicho contexto, es el que preexistió al 11 de octubre de 2001, fecha en la cual entró en vigencia de LPAG, dispositivo que buscó sistematizar la regulación aplicable al procedimiento administrativo general a efectos de establecer un marco de principios, garantías y reglas que posibiliten que exista un equilibrio entre los administrados y la Administración Pública.

En efecto, tal y como señaló Danós Ordoñez (2001), uno de los objetivos de la reforma fue adaptar la legislación del procedimiento administrativo a los principios y valores constitucionales democráticos, satisfaciendo la necesidad de ampliar y reforzar el marco de garantías ciudadanas para la resolución justa y oportuna de los procedimientos que se seguían ante la Administración Pública (p. 5).

¹² Artículo 2.- Modifíquense los artículos 1, 7, 8, 9, 20, 23, 24, 27, 29, 30, 33, 42, 49, 58, 65, 66, 72, 90, 102 y 103 del Decreto Supremo N° 006-67-SC - Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, en los términos siguientes:

Artículo 1.- La presente Ley rige la actuación de orden administrativo de las entidades de la Administración Pública, siempre que por leyes especiales no se establezca algo distinto.

¹³ Creándose para ello una comisión para la preparación de lo que finalmente sería la LPAG.

2.2 El texto original de LPAG y su carácter supletorio respecto a la regulación de los procedimientos especiales

El artículo I del Título Preliminar del texto original de la LPAG definía su ámbito de aplicación, estableciendo que la misma alcanzaba a todas las entidades de la Administración Pública, dentro de las cuales, naturalmente se encuentra la Administración Tributaria.

Al regular el contenido de la LPAG, el artículo II del texto original de la LPAG establecía, lo siguiente:

Artículo II.- Contenido

1. La presente Ley regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollados en las entidades.
2. Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, **atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.**
3. Las autoridades administrativas al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en la presente Ley. (subrayado agregado)

Dado que, la entrada en vigencia de la LPAG buscó establecer un marco de regulación homogéneo para todas las actuaciones de la función administrativa del Estado, recogida, en su mayoría, en normas de carácter especial (de rango similar o reglamentario), la propia LPAG estableció disposiciones complementarias y transitorias para materializar su aplicación y facilitar el tránsito al nuevo régimen jurídico aplicable a los procedimientos administrativos, tales como la Tercera y Quinta Disposición Complementaria y Final de la LPAG, las cuales, establecieron,—expresamente, lo siguiente:

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

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

Como se puede apreciar, a pesar de la natural vocación unificadora de la nueva norma y el propósito de que la misma contenga una regulación común para todos los procedimientos administrativos, de forma literal, el texto original de la LPAG la calificó como una “norma supletoria” con respecto a los procedimientos especiales, siempre y cuando: (i) la especialidad de la materia justifique la existencia de un procedimiento particular (tramitación, singular y compleja, distinta a la general); y, (ii) este sea aprobado por Ley¹⁴.

De esta manera, una lectura estrictamente literal, nos podía llevar a concluir la intervención de la LPAG únicamente se deba de forma residual, en lo no previsto en una ley especial.

El carácter supletorio de la nueva norma, puede confirmarse con ocasión de una lectura de la Tercera Disposición Complementaria y de la Quinta Disposición Complementaria. La primera estableció la integración de la LPAG con los procedimientos especiales preexistentes y la segunda incorporó un supuesto de derogación genérica de todas aquellas disposiciones legales preexistentes (con jerarquía legal o reglamentaria) que regulaban procedimientos especiales en los cuales dicho carácter no se encuentre plenamente justificado en la materia que era objeto de regulación.

De lo expuesto, se puede apreciar que la especialidad temática se instituía como la piedra angular que sostenía la existencia de un procedimiento administrativo especial con reglas particulares respecto de las establecidas por la LPAG, cuerpo normativo que, a pesar de su clara vocación unificadora y de preservación del orden constitucional, era de aplicación estrictamente supletoria, sirviendo para cubrir aquellos aspectos del procedimiento especial que no estaban desarrollados en la norma particular.

¹⁴ La condición de que el procedimiento especial sea regulado por Ley, responde a que, frente a una antinomia entre lo establecido por la LPAG y la legislación particular, deberá aplicarse el principio de especialidad de las normas, en virtud del cual, conforme a lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre Expediente N° 484-2009-PA/TC, la ley especial prima sobre la ley general.

A pesar de que la conclusión mencionada en el párrafo precedente se apoya en una lectura literal del texto original de la LPAG, consideramos que una interpretación acorde con el ordenamiento constitucional y las garantías mínimas que deben asistir a todo administrado es aquella según la cual la LPAG, en su integridad, constituye la base normativa a partir de la cual se debe desarrollar toda la actuación de la Administración Pública, dado que debe existir un marco de regulación común exigible y predicable a toda la actividad estatal.

Esta postura, es compartida por Morón (2015), quien señala que las normas que regulan una “vía procedimental especial” están conformadas por las normas especiales y las normas del procedimiento administrativo general (en este caso la LPAG). Ello debido a que estas últimas no solo se presentan como supletorios, sino que establecen el marco general ordenador de todos los procedimientos, lo cual exige que el procedimiento especial no omita en su regulación la aplicación del contenido y/o alcance de las normas generales.

En ese orden de ideas, un procedimiento especial, como el procedimiento tributario, no debería dejar de lado los principios y las regulaciones establecidas en el texto original de la LPAG, atendiendo a que dicho cuerpo normativo instituye el marco de acción de la actividad estatal, dentro de la cual se encuentra la Administración Tributaria, recogiendo, inclusive, principios de orden constitucional. De esta manera, lo que correspondía era que el legislador tributario adapte las disposiciones del Código Tributario a los principios, los cánones y las regulaciones establecidos en la LPAG a efectos de que no exista una diferenciación para el caso del administrado-contribuyente.

Así lo ha reconocido Gamba (2013), quien considera que toda la LPAG y no solo los principios que la regulan constituyen la base dentro de la cual debe desarrollarse toda la actuación estatal, incluyendo a la Administración Tributaria.

Sin embargo, Fernández Cartagena (2013), sostiene lo contrario.—Este autor refiere que la LPAG no podría tener carácter vinculante con las normas especiales debido a que la misma no formaba parte del bloque de constitucionalidad.

Consideramos que una lectura correcta y garantista del texto original de la LPAG debe llevarnos a concluir que las disposiciones ahí contenidas tenían un efecto vinculante para todos los procedimientos especiales. Por lo tanto, no podían ser

desplazadas por una norma particular o una interpretación singular, dado que dicha postura implicaría tomar una postura contraria a-la vocación unificadora-y la defensa del orden constitucional que toda norma que regula el procedimiento administrativo común propugna.

2.2.1 El texto original de la LPAG y su relación con los procedimientos tributarios

Si bien la LPAG establece reglas comunes para el caso de los procedimientos administrativos, no es menos cierto que una interpretación literal de dicho cuerpo normativo reconocía la existencia de procedimientos administrativos de carácter especial, los cuales, atendiendo a la particularidad de la materia, se rigen por las leyes expresamente creadas para tal propósito.

En ese orden de ideas, uno de los procedimientos administrativos especiales más importantes y con mayores controversias a lo largo del tiempo, con atención a sus notorias y marcadas particularidades (entre ellas, todas sus variantes como procedimientos contenciosos y no contenciosos), es el procedimiento tributario, omitiendo referidos al caso del procedimiento tributario sancionador, el cual, por motivos de extensión, no es objeto análisis del presente trabajo.

El carácter especial de los procedimientos tributarios está determinado de manera expresa del Norma I del Título Preliminar del Código Tributario, dispositivo en el que se señala que el mencionado cuerpo de leyes establece los principios generales, las instituciones, los procedimientos y las normas del ordenamiento jurídico tributario.

Tomando como punto base el carácter especial del procedimiento tributario, corresponde recordar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, regula la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en lo no expresamente previsto por la norma antes mencionada.

Específicamente, la referida norma, establece que: (i) en lo no regulado por las leyes tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que ni se les opongan ni las desnaturalicen; y, (ii) supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho tributario, o en su defecto los principios del derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho.

La regla establecida por la Norma IX es acorde con una interpretación literal regulación prevista por el texto original de la LPAG, cuerpo normativo que incorpora las normas comunes para regular las actuaciones de la función administrativa del Estado.

Al respecto, cabe recordar que, de forma expresa, el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG establecía que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.

Por tanto, en base a la regulación expuesta (texto original de la LPAG y el Código Tributario), podía interpretarse (tal y como en el caso de los procedimientos administrativos seguidos ante la Administración Tributaria y el propio Tribunal Fiscal); que, en virtud del principio de especialidad, es aplicable lo establecido en el Código Tributario, mientras que la LPAG es de aplicación supletoria en lo no previsto por la normativa especial.

No obstante, como manifestamos en el acápite anterior, un análisis finalista y conforme con el objetivo que tiene la LPAG; podría determinar que dicha aplicación especial contravenga el espíritu o el fundamento que debía tener la LPAG, en caso que el Código Tributario u otra norma de carácter especial (laboral, contratación pública, municipal, minera u ambiental) establezca una regulación “menos beneficiosa” o deje sin contenido algunos aspectos regulados por la LPAG.

En términos prácticos, la aplicación del Código Tributario, atendiendo al principio de especialidad, podría contravenir la regulación mínima o el ámbito de aplicación general que la LPAG pretendía establecer para el caso de todos los procedimientos administrativos, incluyendo los procedimientos tributarios.

Es así que el propio legislador administrativo tomó nota de dicho problema (que alcanzaba no sólo a la disciplina tributaria, sino a todos los procedimientos de carácter especial como lo son las contrataciones con el Estado, el derecho migratorio y el derecho laboral, entre otros); y concluyó que era necesario consagrar, de forma expresa, la aplicación de normas que regulaban un procedimiento administrativo especial en caso las mismas contravengan –o desconozcan– la regulación prevista por la LPAG.

Ante tamaño conflicto, el legislador buscó una solución pacífica al referido problema conceptual¹⁵, la cual se incorporó al ordenamiento a través de las modificaciones incorporadas por el Decreto Legislativo No. 1272 al texto original de la LPAG, las cuales serán analizadas en el acápite siguiente.

2.3 El carácter vinculante de la LPAG a todos los procedimientos administrativos a raíz de las modificaciones incorporadas por el Decreto Legislativo N° 1272

2.3.1 Alcances de las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272 en la regulación del ámbito de aplicación de la LPAG

El 21 de diciembre de 2016, fue publicado el Decreto Legislativo N° 1272, el cual, entre otros aspectos, modificó de forma sustancial la naturaleza de la LPAG, dado que, desde nuestro punto de vista, la misma dejó de ser una norma supletoria y se convirtió en una norma de innegable aplicación a todos los procedimientos administrativos.

El cambio en la naturaleza de la LPAG, se produjo con ocasión de la modificación del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG, cuyo nuevo texto dispuso lo siguiente:

Artículo II.- Contenido

1. La presente Ley contiene normas comunes para las acciones de la función administrativa del Estado, y regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.
2. Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer **condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley.** (énfasis agregado)

¹⁵ Sin perjuicio de que en el Punto I.2.2. del “Anteproyecto que propone la Modificación de la Ley del Procedimiento Administrativo General-Ley No. 27444”- preparado por el Grupo de Trabajo designado mediante Resolución Ministerial No. 155-2012-JUS y sus modificatorias, señaló que la reforma de la LPAG buscaba “explicitar aún más el carácter supletorio de la LPAG en todos los procedimientos administrativos especiales creados por ley expresa para lo previsto en dichos procedimientos o lo allí abordado en forma incompleta o insuficiente”.

Como se puede apreciar, el Decreto Legislativo N° 1272 dispuso que las leyes que crean y regulan procedimientos especiales no podrán imponer “condiciones menos favorables” a los administrados que las previstas en la LPAG. Esta nueva regulación generó un cambio sumamente importante y trascendental, dado que la LPAG dejó de ser una norma supletoria para pasar a ser una norma de aplicación imperativa a todos los procedimientos especiales en la medida que reconoce un estándar mínimo de garantías a los administrados que no podrá ser alterado en el marco de la regulación de un procedimiento especial.

En otras palabras, con ocasión de la modificación establecida por el Decreto bajo comentario, la LPAG pasó a ser un “piso mínimo” a favor de los administrados, inclusive en el caso de procedimientos especiales, por lo que los procedimientos ante SUNAT que no respeten los plazos o las garantías reconocidos en la LPAG debían modificarse.

Con dicha modificación, se hacía evidente que el legislador buscó establecer que las normas que regulaban un procedimiento administrativo especial o su aplicación en casos concretos no sean utilizadas como instrumento en contra del núcleo de aplicación general o “piso mínimo” homogéneo que debía tener la LPAG a favor de todos los administrados, sin distinguir el carácter del procedimiento administrativo, ya sea, tributario, aduanero, municipal, contrataciones con el estado y migratorio, entre otros.

Dicha situación, es acorde con los principios que deben inspirar un Estado Constitucional de Derecho, en el cual debe primar el principio de igualdad y predictibilidad respecto de todos los administrados (entre ellos, los contribuyentes), salvo que existan razones claras para establecer un trato diferente.

Desde nuestro punto de vista, en el caso de los procedimientos administrativos tributarios, eran de aplicación todos aquellos principios y regulaciones establecidas por LPAG modificada por el Decreto Legislativo N° 1272 (siempre y cuando sean más favorables a lo expresamente establecidas en el Código Tributario), incluyéndose expresamente la modificaciones incorporadas respecto a los principios del procedimiento administrativo sancionador y los principios de la potestad sancionadora recogidos en el artículo 230 de la LPAG.

La postura expuesta se sustenta en el hecho que, a través de la nueva regulación, se establece un trato uniforme para todos los administrados (incluyéndose al administrado–contribuyente), confirmándose la existencia de un núcleo de aplicación común y vinculante a partir del cual debía partir la regulación emanada por todos los procedimientos administrativos especiales, tal y como era el caso del procedimiento tributario.

Nótese que el carácter vinculante de la LPAG respecto de los demás procedimientos tributarios, no busca desconocer la existencia de los procedimientos especiales, los cuales siempre estarán circunscritos a las situaciones particulares que los justifique, pero respetando el nivel de garantías y principios contenidos en el nuevo texto de la LPAG.

El propio Ministerio de Justicia, al referirse a los efectos que la modificación que el Decreto Legislativo N° 1272 al numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG tuvo en los procedimientos especiales, concuerda con la postura previamente expuesta, al indicar que “este numeral no solo reconoce la existencia de procedimientos especiales –como se ha alegado *supra*– sino que, además, no impide que estos procedimientos puedan contener ‘reglas’ o ‘normas’ distintas a las contenidas en la LPAG. De esta manera se señala que la LPAG contiene disposiciones mínimas para la actuación del administrado dentro de un procedimiento, por tanto, las normas que regulan procedimientos especiales no pueden disponer ‘condiciones menos favorables’ sobre la actuación del administrado que las establecidas en la LPAG”.

Similar tenor es el que se expresa en la Exposición de Motivos del propio Decreto Legislativo N° 1272, en la cual se señala que, en base a la experiencia de años anteriores (léase el caso de Administraciones Públicas que establecían reglas singulares para sus procedimientos administrativos en base a regulaciones singulares), existe un núcleo de disposiciones comunes de aplicación imperativa a todos los procedimientos.

En otras palabras, la singularidad o la especialidad de la materia ya no debe constituir el camino para que una ley pueda evadir el cúmulo de garantías contenidas en la LPAG. Cualquier norma de carácter especial que contravenga el carácter de común de la LPAG debe entenderse ilegal y contraria al ordenamiento constitucional. Esta es una posición que compartimos, siendo totalmente extensible al caso de los procedimientos tributarios.

2.3.2 La entrada en vigencia inmediata del Decreto Legislativo N° 1272

A diferencia del texto original de la LPAG –que estableció que dicho cuerpo normativo entraba en vigencia luego de 180 días de su publicación– la incorporación de las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272 a la LPAG al ordenamiento legal siguió la regla regular establecida por el artículo 109° de la Constitución, según la cual la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación.

Lo anterior, se sustenta en el hecho que la modificación al ámbito de aplicación de la LPAG, esto es, la calificación de dicha norma como una de carácter común, debe considerarse como una norma de carácter autoaplicativo, un dispositivo legal respecto del cual no es necesaria la incorporación de una norma jurídica posterior al ordenamiento administrativo para su aplicación.

Al respecto, es importante tener en cuenta que el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 1893-2009-PA/TC, ha definido a las normas autoaplicativas, en los siguientes términos:

Las normas autoaplicativas pueden ser definidas como aquellas normas que llevan incorporadas en sí mismas un acto de aplicación, de modo tal que la posible afectación al derecho se produce con la sola entrada en vigencia de la norma, puesta ésta produce efectos jurídicos inmediatos en la esfera jurídica de los sujetos de derechos. Es decir, que este tipo de normas con su sola entrada en vigencia crean situaciones jurídicas concretas no siendo necesario actos posteriores y concretos para que su aplicación genere efectos.

En estricta atención a la definición propuesta por el Tribunal Constitucional para el caso de una norma de carácter autoaplicativo, es válido concluir que, con la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1272 al ámbito de aplicación de la LPAG, se creó una situación jurídica concreta, consistente en que todo procedimiento administrativo se regulará de manera obligatoria por lo establecido por la LPAG sin que ningún procedimiento especial pueda crear condiciones menos favorables. Esa fue la situación jurídica concreta estableció un estándar distinto para el caso de los procedimientos administrativos que se instituyó de manera irreversible a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1272.

Si bien la Primera Disposición Complementaria y Final dispuso un plazo de 60 días hábiles contados desde la fecha de vigencia de la norma para que las entidades de la Administración Pública adecuen sus procedimientos especiales al nuevo texto de la LPAG, consideramos que la existencia de dicho plazo no impidió que la modificación al ámbito de aplicación de la LPAG establecida por el Decreto Legislativo No. 1272 entre en vigencia de manera inmediata.

Esto se debe a que un mandato de adecuación únicamente supone que el legislador imponga una labor de actualización de la regulación anterior¹⁶, pero no determina que el incumplimiento de la mencionada tarea genere que las modificaciones establecidas por el mencionado decreto carezcan de efectos jurídicos y que no se hayan como nuevos derechos de los administrados, más aún cuando las modificaciones incorporadas califican como normas de carácter autoaplicativo.

2.3.3 La derogación automática de todas las disposiciones contrarias a la modificación establecidas al ámbito de aplicación de la LPAG por el Decreto Legislativo N° 1272

En este punto, conviene detenernos para analizar cuál fue el efecto que la modificación incorporada al ámbito de aplicación de la LPAG tuvo en aquellas leyes que, de manera previa a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1272, regulaban procedimientos especiales estableciendo condiciones menos favorables a las contenidas en el texto vigente de la LPAG.

El conflicto que acontece en el presente caso se da entre una nueva ley de carácter general regula de manera distinta diversos aspectos que ya eran cubiertos por una ley de carácter especial preexistente y esta última. Y en este punto, consideramos importante hacernos la correspondiente pregunta: ¿la nueva norma general deroga a la norma especial?

De esta manera, el supuesto que se analiza con ocasión de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1272 es totalmente distinto al típico caso en que una norma especial posterior regula un aspecto que, de forma previa, era regulado por una norma

¹⁶ En el Informe N° 225-2016-SUNAT/5D1000, la Administración Tributaria sostiene que el hecho que una norma establezca un período de adecuación no restringe los efectos de una norma de carácter autoaplicativo, dado que una adecuación en la práctica es una mera labor de actualización.

de carácter general. En este supuesto, el alcance y ámbito de aplicación de la nueva norma especial hace que esta prime sobre la general, por un criterio de temporalidad (*lex posterior*) y de especialidad (*lex specialis*), esto último al ser más apta para regular una situación específica.

En este contexto, conviene observar lo señalado por Du Pasquier (1990) quien al referirse al eventual conflicto entre una nueva norma general y normas especiales preexistentes señala lo siguiente:

Si la regla reciente que es general y la más antigua es especial, se puede razonar de dos maneras: o bien se considera a la regla nueva como suprimiendo todo lo que es contrario; o bien se sobreentiende la fórmula –frecuentemente expresa –‘bajo reserva de las excepciones ya consagradas’ *generalia specialibus non derogant*. Entre estas dos interpretaciones opuestas es el estudio de las dos leyes que deberá inspirar la respuesta: el fin perseguido por el legislador cuando ha dictado la ley nueva suministra la clave (p.102).

En atención a lo señalado por Du Pasquier, si una ley general se superpone sobre el marco de regulación establecido por una ley especial, debe prevalecer una interpretación que permita hacer valer la finalidad buscada con la nueva ley. Es decir, si la nueva regulación general propone una finalidad no contemplada por la regulación especial, la primera, necesariamente, debe prevalecer. Un razonamiento contrario nos pondría en una situación en que la modificación propuesta por la nueva norma general carezca de todo efecto jurídico lo cual la haría totalmente inútil e improductiva, situación que, evidentemente, carece de toda lógica dado que la nueva regulación carecía de todo efecto práctico y sobretodo jurídico.

Dicho lo anterior, debemos recordar que las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo No. 1272 tuvieron como propósito establecer un marco mínimo aplicable a todos los procedimientos tributarios a efectos de que, amparándose en la especialidad de la materia, las distintas entidades integrantes de la administración estatal no dejen de lado los preceptos mínimos establecidos en la LPAG, a efectos de preservar la natural vocación unificadora que tiene dicho cuerpo legal.

De esta manera, a efectos de hacer prevalecer la intención que tuvo el legislador al determinar que la LPAG sea de aplicación imperativa a todos los procedimientos especiales, es evidente que las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo

N° 1272 al numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG derogó, de manera tácita, todas aquellas disposiciones establecidas en los procedimientos especiales que establecían condiciones menos favorables a las señaladas en el texto modificado de la LPAG. Ello debido a que las disposiciones especiales eran incompatibles con el nuevo régimen de garantías otorgadas en favor del administrado.

Considerando que la modificación al ámbito de aplicación de la LPAG entró en vigencia al día siguiente de la publicación del Decreto Legislativo N° 1272 y teniendo en cuenta que la misma derogó, de manera tácita, todas aquellas disposiciones especiales que establecían condiciones menos favorables a las recogidas en el nuevo texto de la LPAG, es evidente que la derogación alcanzó a las disposiciones del Código Tributario y a todas aquellas actuaciones administrativas contrarias al nuevo piso mínimo establecido con ocasión de la entrada en vigencia del referido Decreto Legislativo.

De esta manera, desde nuestro punto de vista, todas las disposiciones del Código Tributario que establecía condiciones menos favorables que las recogidas en la LPAG quedaron automáticamente derogadas el 22 de diciembre de 2016, con ocasión de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1272.

2.4 Análisis de los posibles efectos del Decreto Legislativo N° 1311 con relación a las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272

Desde nuestro punto de vista, el texto de la LPAG, considerando las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272, es una norma de carácter imperativo para todos los procedimientos administrativos incluyendo los tributarios.

A tal efecto, en virtud a dicha modificación, para el caso de los procedimientos administrativos tributarios, eran de aplicación todos aquellos principios y regulaciones establecidas por LPAG modificada por el Decreto Legislativo N° 1272 (siempre y cuando sean más favorables a lo expresamente establecidas para el caso de los procedimientos contenciosos tributarios), incluyéndose expresamente la modificaciones incorporadas respecto a los principios del procedimiento administrativo sancionador y

los principios de la potestad sancionadora recogidos en el artículo 230 de la LPAG (tópico que no es materia del presente trabajo).

Sin embargo, la Cuarta y la Quinta Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1311, dispositivo que modificó diversos artículos del Código Tributario, contravino de manera intencional y directa el espíritu de la LPAG, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272, al pretender dejar sin efecto el carácter de “piso mínimo” que la LPAG tenía para todos los procedimientos administrativos, incluyendo los tributarios.

Al respecto, cabe señalar que la Cuarta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311 señaló lo siguiente:

CUARTA.- Aplicación del Decreto Legislativo N° 1272, que modifica la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y deroga la Ley N° 29060, Ley del silencio administrativo.

Durante el plazo de sesenta (60) días a que se refiere la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1272 que modifica la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General y deroga la Ley N° 29060, Ley del silencio administrativo, no serán aplicables las disposiciones del mencionado Decreto Legislativo a los procedimientos especiales, incluidos los tributarios.

Por otro lado, la Quinta Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1311, dispuso lo siguiente:

QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo No. 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributaria, se rigen supletoriamente por la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo No. 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley

La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículo 168 y 171 del Código Tributario, no siéndoles de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General según lo dispuesto por la modificatoria del Decreto Legislativo N° 1272.

Como se puede notar a través de las disposiciones complementarias transitorias antes transcritas, el legislador tributario trató de dejar de lado todos los esfuerzos que el Decreto Legislativo N° 1272 realizó a efectos de establecer un “piso mínimo uniforme” para todos los administrados, incluyendo al administrado-contribuyente.

Sin embargo, consideramos que la opción adoptada por el legislador tributario es absolutamente ilegal, por lo siguiente:

- El Decreto Legislativo N° 1272 era una norma que ya había surtido plenos efectos en el ordenamiento legal por tener carácter autoaplicativo.
- El Decreto Legislativo N° 1272 ya había derogado las disposiciones anteriores de la LPAG y las disposiciones del Código Tributario contrarias a su texto. Por tanto, la Cuarta Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 1311 no podía suspender su aplicación y, en la práctica, buscar “retomar” el régimen anterior.
- Si se asume que las Disposiciones Complementarias del Decreto Legislativo N° 1311 generan una antinomia con la regulación expuesta por el Decreto Legislativo N° 1272, el criterio de jerarquía axiológica nos permite sostener que la LPAG prima sobre las disposiciones establecidas por el Código Tributario, dado que la mismas favorecen al administrado y buscan hacer prevalecer un régimen jurídico acorde con el orden constitucional.

El hecho de que el Decreto Legislativo N° 1272 se instituya como una norma aplicativa es la “piedra angular” para sostener que el mismo configuró un nuevo régimen para el trámite de los procedimientos tributarios, dentro del cual, las disposiciones que ofrecían menores garantías a las establecidas por la LPAG, incluyendo algunas disposiciones del Código Tributario, quedaron automáticamente derogadas.

Según Espinoza Espinoza (2005), si se deroga una norma, la misma no puede recobrar su vigencia, dado que a efectos de que, a efectos de que ello, se requiere la promulgación de una “llamada” ley restablecedora o restauradora, las cuales, pueden reactivar los efectos o reproducir el texto de la ley derogada (p.70).

En el presente caso, la llamada “ley restauradora” no existe, toda vez que las Disposiciones Complementaria y Finales del Decreto Legislativo N° 1311 no han

señalado, de manera expresa, que las disposiciones automáticamente derogadas por el Decreto Legislativo N° 1272 recobren vigencia.

Pero sin duda, consideramos que las modificaciones establecidas a la LPAG a través del Decreto Legislativo N° 1272 se imponen respecto a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1311 en base a un criterio de interpretación axiológico y finalista, el cual es plenamente aplicable para el caso de las antinomias generadas entre normas de igual rango cuyo conflicto no puede ser solucionado aplicando cualquiera de los criterios usualmente conocidos (jerárquico, temporalidad o especialidad).

En ese sentido, Guastini (2016) sostiene que, para el criterio de interpretación axiológica, el conflicto generado entre dos normas de igual jerarquía debe solucionarse otorgando a una de estas un mayor valor o peso sobre la otra (p.554). Es así que, en base a este criterio, el Decreto Legislativo N° 1272 se impone respecto de lo establecido por las Disposiciones Complementaria y Finales del Decreto Legislativo N° 1311, ya que, como ya hemos señalado reiteradamente, el carácter común de la LPAG es el que prima sobre la supuesta singularidad y especialidad de la materia que propugna el legislador tributario.

De esta manera, la regulación establecida por el Decreto Legislativo N° 1311, en lo que respecta a neutralizar los efectos de las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 1272, debe considerarse ilegal. Idéntica calificación debe otorgarse a cualquier acto administrativo que convalide dicha interpretación.

CAPÍTULO III: LA FUERZA VINCULANTE DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN EN EL CASO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Luego de haber detallado que el verdadero carácter y sentido que debe tener la regulación del procedimiento administrativo general en un ordenamiento jurídico constitucional, queda fuera de toda discusión sobre que la LPAG, en su integridad, constituye un parámetro de observancia obligatoria para el caso de los denominados procedimientos administrativos especiales, dentro de los cuales, claramente, se incluyen los procedimientos tributarios regulados por el Código Tributario.

En ese sentido, pasaremos a hacer un recuento crítico de algunos casos en los que LPAG ofrece una regulación más favorable a la que ofrece el Código Tributario, lo cual debe hacernos entender que la entrada en vigencia de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1272 implicó una derogación tácita de dichas disposiciones, debiendo aplicarse lo establecido por la LPAG.

Adicionalmente, también nos referiremos a algunos casos en los que, vía precedentes de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal se aparta de las garantías mínimas del texto vigente contemplado en la LPAG a efectos de hacer primar al Código Tributario bajo una línea interpretativa que claramente menoscaba los derechos de los administrados contribuyentes. Dichos actos, se reputarían absolutamente ilegales, por incurrir en la causal de nulidad establecida en el numeral 1 del artículo 10 de la LPAG, el cual establece que son nulos, de pleno derecho, los actos administrativos que contravengan la Constitución, las leyes o las normas reglamentarias.

3.1 Condiciones más favorables establecidas por la LPAG respecto a las establecidas por el procedimiento administrativo tributario

3.1.1 Acceso al expediente administrativo

Al respecto, la LPAG en los numerales 66.3 y 169.2 establecen un acceso sin restricciones al expediente administrativo. Específicamente, los mencionados numerales disponen lo siguiente:

Artículo 66.- Derechos de los administrados

Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes: (...)

3. Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley.

Artículo 169. Acceso al expediente

169.1 Los administrados, sus representantes o su abogado, tienen derecho de acceso al expediente en cualquier momento de su trámite, así como a sus documentos, antecedentes, estudios, informes y dictámenes, obtener certificaciones de su estado y recabar copias de las piezas que contiene, previo pago del costo de las mismas. Sólo se exceptúan aquellas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que contienen información cuyo conocimiento pueda afectar su derecho a la intimidad personal o familiar y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional de acuerdo a lo establecido en el inciso 5) del artículo 2 de la Constitución Política. Adicionalmente se exceptúan las materias protegidas por el secreto bancario, tributario, comercial e industrial, así como todos aquellos documentos que impliquen un pronunciamiento previo por parte de la autoridad competente.

169.2 El pedido de acceso al expediente puede hacerse verbalmente, sin necesidad de solicitarlo mediante el procedimiento de transparencia y acceso a la información pública, siendo concedido de inmediato, sin necesidad de resolución expresa, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la unidad de recepción documental.

Como se puede apreciar, contrariamente a lo establecido por la LPAG, el artículo 131 del Código Tributario establece que la publicidad de los expedientes de fiscalización se dará una vez que dicho procedimiento haya culminado. Veamos:

Artículo 131°.- Publicidad de los Expedientes

Tratándose de procedimientos contenciosos y no contenciosos, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso a los expedientes en los que son parte, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.

Tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.

Los terceros que no sean parte podrán acceder únicamente a aquellos expedientes de procedimientos tributarios que hayan agotado la vía contencioso administrativa ante el Poder Judicial, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el literal b) del Artículo 85°.

Tal situación, evidentemente, muestra que la LPAG otorga un tratamiento más favorable al administrado-contribuyente, en lo referente al acceso a los expedientes de fiscalización, dado que no impone una restricción a efectos de que la revisión de los mismos, como sí lo hace el Código Tributario, el cual condiciona el acceso a que el procedimiento de fiscalización se encuentre concluido.

En ese sentido, consideramos que en el presente caso debe primar la regulación establecida por la LPAG respecto de la propuesta por el Código Tributario, más aún cuando el incondicionado acceso al expediente de fiscalización es coherente con el hecho que el contribuyente pueda ejercer, adecuadamente, su derecho constitucional de defensa.

3.1.2 Ofrecimiento y actuación de pruebas

Los artículos 171 y siguientes de la LPAG recogen a los principios de verdad material e impulso de oficio y reconocen una libertad probatoria de parte de los administrados, sin que la misma se encuentre constreñida a la presentación de diversas garantías que cautelen el monto que es materia de controversia para que se puedan presentar medios probatorios que no fueron aportados durante el procedimiento de fiscalización. Veamos:

Artículo 171.- Carga de la prueba

171.1 La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley.

171.2 Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones.

Artículo 172.- Actuación probatoria

172.1 Cuando la administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija, la entidad dispone la actuación de prueba, siguiendo el criterio de concentración procesal, fijando un período que para el efecto no será menor de tres días ni mayor de quince, contados a partir de su planteamiento. Sólo podrá rechazar motivadamente los medios de prueba propuestos por el administrado, cuando no guarden relación con el fondo del asunto, sean improcedentes o innecesarios.

172.2 La autoridad administrativa notifica a los administrados, con anticipación no menor de tres días, la actuación de prueba, indicando el lugar, fecha y hora.

172.3 Las pruebas sobrevinientes pueden presentarse siempre que no se haya emitido resolución definitiva.

Artículo 233.- Pruebas

Sin perjuicio de lo establecido en los Artículos 171 a 189 de la presente Ley, la administración sólo puede prescindir de la actuación de las pruebas ofrecidas por cualquiera de las partes por acuerdo unánime de éstas.

Sin embargo, el artículo 125 del Código Tributario establece un plazo para actuar los medios probatorios en el marco de un procedimiento contencioso tributario, sin establecer restricciones a dicha regla. Como si ello no fuera suficiente, el artículo 141^o del Código Tributario establece otra restricción, al disponer que:

no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado y vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto.

Como se puede ver, de manera contraria al tratamiento brindado por la LPAG a la actuación de medios probatorios, el Código Tributario limita la admisión de las pruebas que (i) fueron requeridas en el proceso de verificación o fiscalización y (ii) no

fueron presentadas durante o dentro de la misma etapa de fiscalización a la presentación de una carta fianza o pago que garantice la deuda materia de controversia, además de establecer un plazo para su ofrecimiento.

De esta manera, consideramos que las reglas de ofrecimiento y actuación de medios probatorios que deben ser aplicadas en el marco de los procedimientos tributarios son las de la LPAG y no las contenidas en el Código Tributario, al restringir el derecho de prueba del administrado contribuyente.

3.1.3 Preclusión de alegatos dentro del procedimiento

El numeral 170.1 de la LPAG establece que los administrados pueden en, cualquier momento del procedimiento, formular alegaciones, aportar los documentos u otros elementos de juicios, los cuales serán analizados por la autoridad al resolver.

Sin embargo, el artículo 147^o del Código Tributario dispone que un contribuyente “no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar”. Asimismo, el artículo 150^o de la referida norma, dispone, de manera expresa, lo siguiente:

Las partes pueden presentar alegatos dentro de los tres (3) días posteriores a la realización del informe oral. En el caso de sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las que las sustituyan, y en el caso de intervenciones excluyentes de propiedad, dicho plazo es de un (1) día. Los escritos presentados con posterioridad solamente son evaluados si habiendo transcurrido veinte (20) días hábiles desde que se llevó a cabo el informe oral, no se ha emitido la resolución correspondiente. De exceder el plazo de veinte (20) días hábiles o en los expedientes de apelación en los que no se ha llevado a cabo informe oral, se consideran para resolver los alegatos escritos presentados hasta los cinco (5) días hábiles anteriores a la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación.

Queda claro que el Código Tributario ha previsto diversas restricciones temporales a la formulación de alegatos dentro de un procedimiento contencioso tributario, a pesar de que la LPAG, de manera expresa, señala que los administrados pueden formular alegaciones en cualquier estado del procedimiento.

El proceder del Código Tributario, no solo es ilegal por contravenir el piso mínimo reconocido por la LPAG, sino también es atentatorio contra el derecho de defensa y el debido procedimiento, dado que, eventualmente, la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal podrían dejar de pronunciarse respecto de un argumento formulado por el administrado–contribuyente.

Nótese, además, que recientemente, el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 1731-2-2018 sostiene que la deducción de un vicio de nulidad está sujeta: (i) al cumplimiento de la regla establecida por el artículo 147° del Código Tributario; y, (ii) a que la declaración de oficio corresponde a la Administración Tributaria, y no al Tribunal Fiscal, a pesar de que tal situación es contraria a lo establecido por el artículo 11 de la LPAG, el cual señala que los administrados plantean la nulidad a través de los recursos de reconsideración y apelación, pudiendo ser declarada de oficio, inclusive, por la propia autoridad administrativa.

3.1.4 Plazo de atención de los recursos de queja

El numeral 167.1 de la LPAG establece que la queja contra una infracción cometida durante la tramitación de un procedimiento administrativo debe resolverse en el plazo de tres días hábiles. Entendemos que dicho plazo responde a una natural cautela de los derechos de los administrados a fin de que, si una entidad estatal comete un vicio en el trámite del procedimiento, el mismo no configure un perjuicio irreparable en su esfera jurídica.

Sin embargo, el artículo 155 del Código Tributario establece que las quejas presentadas por un contribuyente contra una afectación al debido procedimiento deberán ser resueltas en el plazo de veinte días hábiles, regulación que, abiertamente, contraviene el plazo establecido por la LPAG para la resolución de recursos de este tipo.

En ese sentido, consideramos que el plazo de resolución de las quejas contra las actuaciones de la Administración Tributaria debería atender a lo dispuesto por la LPAG, precisamente porque un recurso de queja busca corregir, de manera célere, la afectación al procedimiento –en el más breve plazo posible– a efectos de que no se persista con la lesión al derecho de los administrados.

Por tanto, en los procedimientos de este tipo, el plazo de atención es fundamental por lo que correspondería atender al “piso mínimo” establecida por la LPAG.

3.1.5 Acceso irrestricto a la información del contribuyente

El acápite 1 del numeral 238.2 de la LPAG establece que, en el marco de una fiscalización, la Administración Pública, puede requerir a un administrado todo tipo de información. Sin embargo, el alcance de los requerimientos formulados tiene límites, debido a que el mismo acápite establece ciertas restricciones para el acceso a la información que pueda afectar la intimidad personal o familiar; así como las materias protegidas por el secreto bancario, tributario, comercial e industrial y la protección de datos personales, en cuyo caso, prima lo establecido por la Constitución Política y las leyes especiales.

No obstante, el numeral 6 del artículo 87^o del Código Tributario dicta que los contribuyentes se encuentran en la obligación de cumplir con los requerimientos de la Administración Tributaria sin que exista ninguna limitación en la entrega de la información, a pesar de que la misma se encuentre protegida por el derecho a la intimidad y las diversas garantías consagradas en el texto constitucional.

Pues bien, entendemos que el presente caso, si bien la LPAG reconoce que existe un deber de cumplir con los requerimientos de la Administración Pública, también establece que dichos requerimientos deberán cautelar los derechos fundamentales de los administrados, los cuales tienen un indiscutible carácter constitucional.

En ese sentido, consideramos que los requerimientos de información formulados por la Administración Tributario están sujetos a ciertos límites,—a efectos de que se protejan los derechos fundamentales reconocidos en el texto constitucional.

3.2 Atentados de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal contra las condiciones más favorables establecidas por la LPAG para el caso de los procedimientos tributarios.

3.2.1 El caso del reparo aceptado

El Tribunal Fiscal ha emitido el Acta de Sala Plena N° 2019-23, mediante la cual estableció, como criterio de observancia obligatoria, que si el deudor tributario aceptaba las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización a través de una declaración jurada rectificatoria y la Administración Tributaria notificaba una Resolución de Determinación teniendo en cuenta la determinación efectuada en la referida declaración, tales observaciones no constituían reparos u observaciones realizadas por la Administración Tributaria.

Por lo tanto, tales observaciones, coincidentes con la declaración jurada rectificatoria, desde el punto de vista del Tribunal Fiscal, no serían susceptibles de controversia o impugnación por parte de un contribuyente.

En atención a lo mencionado, en el referido acuerdo de sala plena, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N° 4308-2-2019, que estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributaria mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia”. (El énfasis es nuestro).

Es importante destacar que el mencionado criterio, tenía como antecedentes a los pronunciamientos establecidos en las Resoluciones N° 04987-3-2018, 05427-9-2018 y 01296-2-2018, a través de las cuales se limitaba el derecho del contribuyente a impugnar una resolución de determinación cuando la misma coincidía con la determinación efectuada por la Administración Tributaria.

La posición del Tribunal Fiscal hasta cierto punto podía ser razonable dado que se pretendía que un deudor tributario no cuestione su propia determinación. Sin embargo, dicha posición debía tener excepciones, dado que si un deudor tributario impugnaba un acto administrativo, la Administración Pública está en la obligación de evaluar los argumentos que sustentan la impugnación y, en aras alcanzar el principio de verdad material, determinar la real dimensión de la obligación tributaria.

De esta manera, consideramos que el criterio vertido por el Tribunal Fiscal en el Acta de Sala Plena N° 2019-23 y la Resolución N° 4308-2-2019, contraviene los principios administrativos de verdad material, el derecho de defensa y el principio de contradicción, todos reconocidos en la propia LPAG.

La interposición de un recurso de reclamación contra una resolución de determinación que recoge observaciones formuladas en un procedimiento de fiscalización se sustenta en el ejercicio legal del derecho de defensa, el principio de contradicción administrativa, pero sobretodo en el respeto y plena vigencia del principio de verdad material, el cual debe ser el objetivo último de la Administración Tributaria, dirigido a determinar la cuantía real de la obligación tributaria, adoptando todas las medidas necesarias para tal propósito.

Por tanto, es evidente que este criterio de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal atenta frontalmente contra las garantías establecidas por la LPAG y, por tanto, adolece de un vicio de legalidad, el cual debería ser corregido por el Poder Judicial a fin de que no se sigan afectando las garantías de los contribuyentes.

3.2.2 Imposibilidad de discutir una resolución de intendencia que declaró la nulidad de las resoluciones de determinación emitidas por SUNAT

En la Resolución No. 02680-5-2019, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre la supuesta sustracción de la materia en aquellos casos en que la Administración Tributaria declaró la nulidad de una Resolución de Determinación o Multa.

En el caso atendido a través de la mencionada resolución, el contribuyente señaló que, a través de una resolución de intendencia, la Administración Tributaria declaró indebidamente la nulidad de los valores sin que se haya presentado causal alguna que lo justifique, por lo que correspondía que se pronuncie sobre el fondo de la

controversia. Ante ello, el contribuyente interpuso recurso de apelación contra la resolución de intendencia que declaraba la nulidad, a fin de que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre el fondo del asunto.

Al pronunciarse respecto al recurso de apelación interpuesto, el Tribunal Fiscal concluyó, sin analizar los argumentos del contribuyente, que si la Administración Tributaria declaró la nulidad de los valores, no procedía la impugnación alguna contra la resolución de intendencia, dado que se habría producido una “sustracción de la materia”. Estando a ello, de manera expresa en la Resolución N° 02680-5-2019, señaló lo siguiente:

Que al respecto, según lo establecido en los numerales 12.1 y 12.2 del artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo No. 0004-2019-JUS, la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro y, respecto del acto declarado nulo, los administrados no están obligados a su cumplimiento y los servicios públicos deberán oponerse a la ejecución del acto, fundando y motivando su negativa.

Que por lo tanto, **habiéndose declarado nulos los valores que fueron objeto de reclamación, dichos actos han desaparecido de la esfera jurídica de ésta y, en consecuencia, al no tener efectos jurídicos individuales respecto de la recurrente, no existe controversia sobre la cual corresponda emitir pronunciamiento en esta instancia.** Es preciso anotar que el citado criterio ha sido recogido de las Resoluciones No. 12552-8-2003, 04228-5-2018 y 04559-1-2018, entre otras.

(...) cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes la declaración de nulidad de los valores impugnados implica que dichos actos han desaparecido de la esfera jurídica de ésta, por lo que **se ha producido la sustracción de la materia,** por lo tanto, lo alegado por la recurrente carece de sustento”.

Para el Tribunal Fiscal, no es posible impugnar una resolución de intendencia que declare la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa inicialmente emitidos por la Administración Tributaria, toda vez que las mismos serían inexistentes. Ello nos lleva a un supuesto totalmente ilógico y contrario a derecho: que, para el Tribunal Fiscal, existen actos administrativos (específicamente, resoluciones de intendencia que declaran la nulidad de resoluciones de determinación o multas) exentas de control jurídico.

Consideramos que tal razonamiento desconoce la posibilidad que, incluso, en casos en los que se declara la nulidad de los valores o de un acto administrativo, puede que la resolución que declaró la nulidad genere un perjuicio a los contribuyentes y que el mismo, en virtud del principio de contradicción administrativa, sea materia de una impugnación a efectos de que se corrija dicho vicio. De esta forma, la materia controvertida debería versar sobre la procedencia o no de la declaración de nulidad; así como el consecuente pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

En este caso, es evidente que, al igual que en el supuesto anterior, el criterio contenido en la Resolución N° 02680-5-2019 contraviene los principios de verdad material y de contradicción y lesiona el derecho de defensa de los contribuyentes, por lo que el mismo debería ser dejado sin efecto por el Poder Judicial en su oportunidad, al atentar de manera flagrante contra las garantías establecidas por LPAG.



CONCLUSIONES

- Existe una natural e indesligable relación entre el derecho constitucional y el derecho administrativo, dado que la primera rama, a través del texto constitucional, establece los parámetros aplicables a la relación entre los administrados y el Estado. De esta manera, la LPAG se instituye como una norma que regula todas aquellas garantías que la Constitución consagrada para la relación del Estado con los administrados.
- Las disposiciones establecidas en la LPAG, aún bajo su texto original, eran de obligatorio cumplimiento para el trámite de cualquier procedimiento administrativo, en la medida que, desde su entrada en vigencia, dicho cuerpo normativo constituía el referente legal para regular el desenvolvimiento de la administración en sus relaciones con sus ciudadanos.
- Con ocasión de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1272, la LPAG pasó a ser un “piso mínimo” a favor de los administrados, en todos los procedimientos especiales, incluyendo a los tributarios.
- La modificación al ámbito de aplicación de la LPAG entró en vigencia al día siguiente de la publicación del Decreto Legislativo N° 1272, debiendo considerarse que la misma derogó, de manera tácita, todas aquellas disposiciones especiales que establecían condiciones menos favorables a las recogidas en el nuevo texto de la LPAG. Por tanto, dicha derogación alcanzó a las disposiciones del Código Tributario.
- Dado que las disposiciones del Código Tributario que eran contrarias al texto de la LPAG ya habían sido derogadas con ocasión de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1272, las mismas no podían recobrar vigencia por una norma posterior, salvo de que la misma tenga efectos restauradores, lo que no ocurrió con el caso del Decreto Legislativo N° 1311.
- Si se asume que las Disposiciones Complementarias del Decreto Legislativo N° 1311 generan una antinomia con la regulación expuesta por el Decreto Legislativo

Nº 1272, una interpretación bajo el criterio de jerarquía axiológica; nos permite concluir que la LPAG es la disposición que prima sobre las disposiciones establecidas por el Código Tributario, dado que la mismas favorecen al administrado y buscan hacer prevalecer un régimen jurídico acorde con el orden constitucional.



RECOMENDACIONES

- Derogar expresamente la Cuarta y la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311.
- Reconocerle expresamente en la Constitución el rango de derecho fundamental a todos los derechos y condiciones mínimas que garanticen el debido procedimiento administrativo, a efectos que los procedimientos especiales nunca más busquen fórmulas legales para un apartamiento intencional de la regulación establecida por la LPAG.
- Compeler a los operadores para que apliquen el control difuso y, en consecuencia, inapliquen a los casos en concreto de la Cuarta y la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311.
- Actualizar el Código Tributario a fin de que incorporen todas las garantías legales reconocidas en la LPAG.

REFERENCIAS

- Abestarury, P. y Cilurzo, M. R. (1998). *Curso de procedimiento administrativo*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
- Cassagne, J. C. (2010). *Derecho Administrativo* (T. 2). Lima: Palestra.
- Comadira, J. (2002). *Procedimientos Administrativos: Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Anotada y Comentada* (T. 1). Buenos Aires: La Ley.
- Coviello, P. J. J. (2004). *La protección de la confianza del administrado: derecho argentino y derecho comparado*. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Danós Ordoñez, J. (2001). *El proceso de elaboración y aprobación de la nueva ley del procedimiento administrativo general*. Lima: Ministerio de Justicia.
- Díez Picazo, L. (1998). *Sistema de Derecho Civil*. (Vol. I, 9ª. ed.). Madrid: Editorial Tecnos.
- Du Pasquier, C. (1990). *Introducción al Derecho* (4ª. ed.). Lima: Portocarrero.
- Espinoza Espinoza, J. (2005). *Los principios contenidos en el Título preliminar del código civil peruano de 1984: Análisis doctrinario, legislativo y jurisprudencial*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Fernandez Cartagena, J. A. (2013). Aplicación de la ley del procedimiento administrativo general en materia tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 54, 11-222. Recuperado de https://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev54_JFC.pdf
- Gamba Valega, C. M. (2013). Los procedimientos tributarios a la luz de la Ley del Procedimiento Administrativo General. La necesidad de “acomodar” las actuaciones de las administraciones tributarias a las exigencias de un “estado democrático”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 56, 73-135. Recuperado de https://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev56_Gamba.pdf
- García De Enterría, E. (1988). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Civitas.
- García Rentería, E. y Fernández, T. R. (2006). *Curso de Derecho Administrativo*. Lima: Palestra Editores.
- González Pérez, J. (2000). *Manual de Procedimiento Administrativo*. Madrid, Civitas, 2000.
- Gonzales Perez, J. (2004). *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. Madrid: Civitas.

- Gordillo, A. (2017). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas: Arte general* (1ª. ed.). Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Guastini, R. (2016). *Las Fuentes del Derecho: Fundamentos Teóricos*. Lima: Raguel Ediciones.
- Hauriou, A. (1971). *Derecho constitucional e instituciones políticas*. Barcelona: Ediciones Ariel.
- Huapaya, R. (2015). El derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general de la República del Perú. *Revista de Investigaciones Constitucionales*, 2(1), 137-165. <http://dx.doi.org/10.5380/rinc.v2i1.43659>
- Ivanega, M. (2005). *Principio del Procedimiento Administrativo*. En: *Procedimiento y Proceso Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- López Menudo, F. (1992). Los principios generales del procedimiento administrativo. *Revista de Administración Pública*, 129. 19-76.
- Mairal, H. A. (1988). *La Doctrina de los Actos Propios y la Administración Pública*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Morón Urbina, J. C. (2011). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (9ª ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Morón, Urbina, J. C. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica
- Morón Urbina, J. C. (2018). *Comentarios a la Ley del procedimiento administrativo general*. (T. 1, 13ª. ed.). Lima. Gaceta Jurídica.
- Naranjo Mesa, V. (2003). *Teoría Constitucional e Instituciones Políticas*. 9ª. ed. Bogotá: Editorial Temis.
- Parada, R. (2002). *Derecho Administrativo* (T. 1). Barcelona: Marcial Pons.
- Resoluciones del Tribunal Fiscal N. 00131-4-2007, 05317-4-2006, 01816-4-2003, 01220-4-2003, 01703-4-2003, 07390-4-2008, 4308-2-2019 y 02680-5-2019.
- Resoluciones Nos. 00131-4-2007, 05317-4-2006, 01816-4-2003, 01220-4-2003, 01703-4-2003 y 07390-4-2008.
- Rodríguez, M. J. (2004). *El acto administrativo tributario*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma.
- Rosati, E. (2013). Derecho Constitucional y Derecho Administrativo en el siglo XXI: Ni unidos ni dominados. En E. Regueira. (Dir.), *Estudios de derecho público* (pp. 99-107). Buenos Aires: Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires. Recuperado de <http://www.derecho.uba.ar/docentes/pdf/estudios-de-derecho/001-edp-rosati.pdf>

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 067-93-AA/TC, Expediente No. 292-96-AA/TC, Expediente No. 647-96-AA/TC; Expediente No. 684-97-AA/TC-y Expediente No. 026-97-AA/TC.

Tirado, R. (2001). El Procedimiento Administrativo Trilateral y su aplicación en la nueva ley del procedimiento administrativo general. *Derecho y Sociedad*, 17, 221-234. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/index>

Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires: De Palma, Bogotá: Temis, Madrid: Marcial Pons.

