

NOTICIAS

Nueva designación en la Presidencia del Tribunal Económico Administrativo Central de España



A partir del mes de julio de 2008, la Dra. Soledad Fernández Doctor asume la Presidencia del Tribunal Económico Administrativo Central de España, substituyendo en su encargo al Doctor Eduardo Abril Abadín.

A través de este medio informativo expresamos nuestro beneplácito por su designación haciendo votos por que su desempeño en este Honorable cargo público sea exitoso y pleno de realizaciones.

En virtud de que con este cargo preside al Tribunal Económico Administrativo Central de España, miembro de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de lo Contencioso le damos la más cordial bienvenida.

Así mismo, es grato poder compartir con Ustedes los aspectos más relevantes de la trayectoria profesional y académica de esta distinguida jurista.

TÍTULOS ACADÉMICOS Y PROFESIONAL

Licenciada en Derecho por la Universidad Pontificia de Comillas-ICADE (1980)

ÍNDICE

NOTICIAS.....	1, 3-5
EDITORIAL	2
DOCTRINA.....	8
REFERENCIAS.....	27
BREVIARIO	28

Diplomada en Ciencias Empresariales por ICADE (1980)

Funcionaria del Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (1983)

EXPERIENCIA PROFESIONAL

- Directora Económico-financiera en el Instituto de Empresa (1981)
- Inspectora jefe en la Delegación de Hacienda de Zamora (1984-1987), desarrollando las funciones de inspección tributaria en esa provincia como jefa de la dependencia.
- Coordinadora del área de Información y Asistencia al contribuyente en la Dirección General de Gestión Tributaria del Ministerio de Hacienda (1987-1990), siendo una de las principales responsables del crecimiento y desarrollo que las funciones de información y asistencia al contribuyente han adquirido en España desde la creación, en 1987, de una Subdirección específicamente dedicada a dichas tareas.

(continúa en la página 3)

BOLETIN INFORMATIVO DE LA AIT**5ª Época, Volumen I, No. 2, septiembre 2008****MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO**

Presidente

Dr. Ignacio Josué Buitrago

Presidente del Tribunal Fiscal de la República Argentina.

Consejeros:

Dr. Manuel Fernando Dos Santos Serra.

Presidente del Supremo Tribunal Administrativo de Portugal.

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.

Presidenta del Tribunal Contencioso Tributario Administrativo del Distrito Nacional de la Suprema Corte de Justicia de República Dominicana.

Secretaria Ejecutiva:

Mag. Olga Hernández Espíndola

Secretario Adjunto:

Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez

CORRESPONSALES EN LOS PAÍSES MIEMBROS:

Argentina, Srita. Laura Amalia Guzmán; Brasil, Dr. Alfredo Murillo Gameiro de Souza; Costa Rica, Lic. María de los Ángeles Acuña; Colombia, Dr. Héctor J. Romero Díaz; Ecuador, Dr. Patricio Secaira; El Salvador, Lic. Julio Ventura Méndez; España, Sr. José Ignacio Ruiz Toledano; México, Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez; Perú, Dra. Rossana Izaguirre Llampasi; Portugal, Sr. Luis Ferreira; República Dominicana, Mag. Sara Isaac Henríquez Marín y Uruguay, Dra. María del Carmen Petraglia.

El Boletín Informativo es una publicación trimestral de la Secretaría Ejecutiva de la AIT, en español. Se distribuye gratuitamente a los miembros de la AIT.

La AIT es una asociación civil creada en el mes de agosto de 1996. Actualmente agrupa a los tribunales fiscales o administrativos de doce naciones, con el propósito de intercambiar experiencias para el mejoramiento de la impartición de justicia fiscal y administrativa de sus países.

Cualquier correspondencia, dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT

Boletín Informativo

Insurgentes Sur, No 881, 14 Piso, Colonia Nápoles,

Delegación Benito Juárez,

C.P. 03810, México, D.F.

Correos electrónicos:

olga.hernandez@mail.tfjfa.gob.mx

juanmanuelangelsanchez@hotmail.com

Tel. (52) 55 5003-7000, ext. 3522 y 3436

Fax. (52) 55 50 03 74 22

Suscripción anual: US\$12.00

EDITORIAL

Distinguidos asociados y lectores, en este ejemplar, comunico a Ustedes el nombramiento de la Doctora Soledad Fernández Doctor, como nueva Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

Así mismo, hago de su conocimiento la creación de la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

De igual manera, realizaremos una breve semblanza de lo que aconteció en el XVII Congreso Nacional de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Por otra parte, tenemos el gusto de publicar la ponencia del Dr. Ignacio Josué Buitrago, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina, realizado en colaboración con la Licenciada Lourdes Chau, Presidente de la Sala 5 del Tribunal Fiscal de Perú, en la cual se realiza un análisis comparativo sobre el tratamiento que se le da a la impugnación tributaria, en estas dos Naciones.

Finalmente hacemos una invitación a los integrantes de los Tribunales miembros de esta Asociación, para que nos envíen sus ensayos y toda la información que a su juicio sea de interés, con la finalidad de nutrir esta publicación con sus valiosas aportaciones jurídicas.

Reciban un cordial saludo

LA SECRETARIA EJECUTIVA

MAG. OLGA HERNÁNDEZ ESPÍNDOLA



NOTICIAS

(continúa de la portada)

- Subdirectora General de Información y Asistencia Tributaria del Ministerio de Hacienda y de la Agencia Tributaria (1990-1994), teniendo a su cargo la dirección y coordinación de los servicios de información y asistencia tributaria personalizada de la Agencia Tributaria, ubicados en 260 oficinas, así como los servicios nacionales de prestación centralizada, como la información telefónica, la cita previa, etc.
- Inspectora de la Unidad de Fiscalidad Internacional (1994-1995), donde se especializa en el control de incumplimientos fiscales derivados de las relaciones con el exterior de sujetos pasivos residentes en España.
- Delegada Especial de la Agencia Tributaria en Asturias (1995-1996), ostentando la máxima representación del ente en dicha Comunidad Autónoma y teniendo a su cargo la dirección y coordinación de todas las áreas competenciales de la Agencia, es decir, la gestión tributaria, la inspección, la recaudación, las aduanas y las áreas instrumentales de informática, recursos humanos y gestión económica. En ese cargo fue responsable de 800 empleados repartidos en ocho oficinas (2 Delegaciones y 6 Administraciones)
- Delegada Especial Adjunta de la Agencia Tributaria en Madrid (1996-1997), teniendo a su cargo la dirección y coordinación, en la Comunidad Autónoma citada, de las áreas competenciales desarrolladas por sus 29 Administraciones, es decir, la gestión tributaria, la recaudación y la informática.

En este cargo fue responsable de 3.000 empleados repartidos en las 29 oficinas mencionadas.

- Directora General de Gestión de la Agencia Tributaria (1997-2000), teniendo a su cargo la dirección y coordinación, en todo el territorio nacional, de las funciones propias del área de gestión tributaria, es decir, la información y asistencia tributaria, el control extensivo de los tributos, el control integral de los pequeños y medianos contribuyentes, la gestión censal, el diseño de los modelos o formularios de declaración, etc. En ese cargo fue responsable de 120 empleados a nivel central y, funcionalmente, de más de 5.000 repartidos por 260 oficinas territoriales.
- Directora en España de la Campaña Euro 2002 del Banco Central Europeo (septiembre 2000-septiembre 2002). Contratada por el Banco de España para dirigir y desarrollar la campaña informativa diseñada por el Banco Central Europeo y destinada a familiarizar con el euro a los ciudadanos de los países que el 1 de enero de 2002 sustituirían físicamente sus monedas nacionales por la nueva moneda común.
- Inspectora de Equipo de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (octubre 2002-mayo 2004), donde tuvo asignados diversos estudios de investigación de bolsas de fraude fiscal en España.
- Directora de la Escuela de la Hacienda Pública (junio 2004-abril 2007). Durante tres años ha dirigido la Escuela de la Hacienda Pública en el Instituto de Estudios Fiscales, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, cuya función es la selección y formación de los cuerpos funcionariales de niveles superior y medio adscritos al Ministerio señalado, en las materias específicamente relacionadas con la hacienda pública y la formación gerencial de los directivos públicos.

- Jefa de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid (abril 2007-mayo 2008).
- Presidenta del Tribunal Económico Administrativo Central. Ha sido nombrada para este cargo público por Real Decreto de 23 de mayo de 2008 del Consejo de Ministros del Gobierno de España. Este Tribunal Central, junto con los Tribunales Regionales de él dependientes, son los órganos económico-administrativos encargados de resolver las reclamaciones económico-administrativas contra los actos administrativos derivados de la aplicación de los tributos y de la imposición de las sanciones tributarias. El procedimiento económico-administrativo tiene carácter obligatorio y previo a la vía judicial ordinaria. La doctrina reiterada del TEAC vincula a toda la Administración Tributaria. Tiene a su cargo 850 personas y 58 oficinas repartidas por todo el territorio nacional.

PARTICIPACIÓN EN ÓRGANOS COLEGIADOS PÚBLICOS

- Consejera de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Real Casa de la Moneda (1990-1994 y 1997-2000) y, además, miembro de la Comisión Ejecutiva del Consejo de dicha entidad (1997-2000).
- Consejera del Consejo Rector de Apuestas de Loterías y Apuestas del Estado (2005-2006-2007)

- Presidenta del Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado en tres convocatorias (2004/05, 2005/06 y 2006/07)
- Presidenta del Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado en tres convocatorias (2004/05, 2005/06 y 2006/07)

EXPERIENCIA DOCENTE Y PUBLICACIONES

Ha sido profesora de contabilidad en la Universidad Pontificia de Comillas, de diversas materias tributarias en la Escuela de la Hacienda Pública y de comunicación pública y servicio al contribuyente en el Master Internacional de Administraciones Tributarias, del que también ha sido directora. Colabora habitualmente en cursos, seminarios y charlas relacionados con la materia tributaria. Ha sido Directora de diversos cursos y seminarios nacionales e internacionales.

Ha publicado diversos artículos en revistas especializadas y es autora de parte del material didáctico utilizado en el Máster Internacional antes señalado y de otros Manuales y textos especializados en materia tributaria.

Consultora internacional para determinados proyectos de modernización de las Administraciones Tributarias de América Latina y de Europa del Este.

NOTICIAS

El 18 de agosto de 2008 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo G/JGA/31/2008 mediante el cual se da a conocer la creación de Secretarías de la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Este órgano se integra por dos Magistrados de Sala Superior y por dos Magistrados de Salas Regionales. Entre los Magistrados de Sala Superior fueron nombrados el Magistrado Luis Carballo Balvanera, cuyo trabajo intelectual y académico es prestigiado y por otra parte, la Magistrada Consuelo Villalobos, quien es conocida ya por esta Asociación por su desempeño, talento y esfuerzo entregado durante el período que asumió la Presidencia de este Tribunal.

Y como Magistrados de Salas Regionales, fueron designados el Magistrado Juan Manuel Terán adscrito a la Sala Regional Pacífico Centro y el Magistrado Juan Ángel Chávez Ramírez adscrito a la Sala Regional Norte Centro I.

A raíz de la designación de los dos Magistrados de Sala Superior, quedaron dos vacantes de entre los miembros de Sala Superior, las cuales fueron ocupadas por los Magistrados Nora Urby General y Juan Manuel Jiménez Illescas, provenientes de las Salas Regionales Norte Centro-II y Occidente.

Este órgano se encargará de la administración, vigilancia, disciplina y carrera jurisdiccional, contando para ello con autonomía técnica y de gestión.

Durante los días 27 a 29 de agosto de 2008, en el Puerto de Acapulco, Guerrero, se celebró el XVII Congreso Nacional de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Los temas que se analizaron en las mesas de trabajo fueron: las Medidas Cautelares, los Medios Alternativos de Solución de Controversias, Juicio Sumario, la Subespecialización, Impugnaciones a las Resoluciones de la Auditoría Superior de la Federación, Impugnaciones de Resoluciones Administrativas de carácter general y efectos de las sentencias, Competencia del Tribunal en materia de Transparencia y Responsabilidad Patrimonial del Estado

Así mismo, se resaltó el proyecto del Juicio en Línea propuesto por el Magistrado Presidente de ese Tribunal, Francisco Cuevas Godínez, respecto del cual puntualizó:

“En términos sencillos es hacer nuestro mismo procedimiento, hacer nuestras mismas funciones pero utilizando la tecnología más avanzada que hay en el mundo, en la materia que tiene por objeto avanzar en la elaboración de nuestro trabajo de una mejor manera”

Sin embargo, aclara: “Nosotros no vamos a abandonar el juicio tradicional. Nosotros vamos a hacer convivir, incluso en línea con el juicio tradicional, de tal suerte que quien tenga una computadora y tenga acceso a Internet pueda litigar en línea”

Este proyecto obtuvo en este Congreso el respaldo del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Ministro Guillermo Ortiz Mayagoitia, quien opinó que lo importante es que la justicia llegue de manera ágil y oportuna.

De llegar a concretarse este proyecto, en el año 2010, cualquier justiciable que promueva la impartición de justicia ante el órgano jurisdiccional, bastará con que tenga una computadora con acceso a Internet para que pueda litigar en línea y tener acceso a su expediente las 24 horas al día.

Ameritan también mención entre las temáticas abordadas en el Congreso, la capacitación, especialización y actualización del personal que ha sido designado para la impartición de la justicia fiscal y administrativa. Por ello, uno de los temas que también fue tratado es el Sistema Profesional de Carrera (Jurisdiccional y de Servidores Públicos), y la de Nuevas Competencias del Tribunal, entre las cuales destacan en virtud de recientes reformas constitucionales, la impugnación de resoluciones y sanciones que la Entidad de Fiscalización Superior de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión podrá imponer a las entidades públicas y privadas que ejerzan gasto público, en virtud de las infracciones en que incurran a las disposiciones de diversos ordenamientos legales en materia de fiscalización y contabilidad gubernamental.

Finalmente y como noticia de último momento, hacemos de su conocimiento que la Asociación Fiscal Internacional conocida por sus siglas en inglés IFA, organización internacional que fue creada en 1938 con sede en los Países Bajos y que tiene como finalidad el estudio y promoción del derecho fiscal internacional y comparado y de los aspectos financieros y económicos de la tributación, cumpliendo este objetivo mediante la realización de Congresos anuales, convocó los días 31 de agosto al 5 de septiembre, a la celebración del Congreso Anual 2008 en la ciudad de Bruselas, Bélgica motivo por el cual, esperamos poder contar con información que pueda ser de interés para los asociados de la A.I.T.



Palacio Real de Bruselas



Los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que asistieron a su XVII Congreso Nacional dieron su apoyo unánime a la aplicación del Juicio en Línea. El acto se efectuó en Acapulco, Guerrero, donde los Magistrados tuvieron una intensa jornada de trabajo de tres días. (27-8-08).



El Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Guillermo Ortiz Mayagoitia, durante la ceremonia de clausura del XVII Congreso Nacional de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Ortiz Mayagoitia también subrayó el respaldo absoluto del máximo tribunal del país al proyecto de Juicio en Línea. (29-8-08).

DOCTRINA

**LA IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA.
LOS CASOS DE PERÚ Y ARGENTINA**

Lourdes Chau ¹
Ignacio J. Buitrago ²

El 21 de agosto de 1996, en la ciudad de San Juan del Río, Querétaro (México), se reunieron los presidentes de los Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa de nueve (9) países de Iberoamérica, a saber, Argentina, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, México, Perú y Uruguay, a efectos de constituir la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (A.I.T.).

La creación de dicha Asociación tuvo como origen la rica experiencia recogida desde el año 1967 por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (C.I.A.T.), de modo tal que los Tribunales Fiscales y Administrativos de Iberoamérica que conocen de la materia tributaria, logren los beneficios del intercambio de información sobre sus respectivas organizaciones, competencias y publicaciones, así como de sus experiencias en el ámbito fiscal y administrativo.

En el acta fundacional de la Institución suscrita en el año 1996, se plantea como uno de sus objetivos “...propiciar el desarrollo de la justicia fiscal y administrativa, a través del intercambio de ideas y experiencias sobre los temas sometidos a los distintos órganos jurisdiccionales que forman la Asociación o que se refieran a su estructura, integración, administración y procedimientos...”.

A tal efecto, se promueve la realización de diversas actividades, entre ellas, la de organizar congresos, conferencias, seminarios y demás reuniones que permitan compartir el conocimiento y la práctica de cada uno de los miembros y estimular la cooperación con el propósito de mejorar la justicia fiscal y administrativa.

Es en esa línea también que se busca generar el intercambio de publicaciones, que integran un centro de documentación puesto a disposición de sus miembros y se fomenta la investigación y realización de estudios acerca de la labor que desempeñan los tribunales que acoge la organización y en general sobre la materia impositiva.

Precisamente, en el último encuentro de la asociación, llevado a cabo en el mes de mayo próximo pasado, en Lisboa Portugal -, que tuvo como tema de debate “La protección de los derechos y libertades del ciudadano por el juez administrativo y fiscal”, se presentaron diversas ponencias, con el afán de lograr uno de los objetivos estatutarios, el de promover el intercambio intelectual entre sus miembros y convertirse en un foro de doctrina especializado.

Quienes suscriben este trabajo han advertido que uno de los temas que concitó especial interés en el evento fue la problemática a la que hace referencia el título. Fácil resulta advertir la importancia de abordar el esquema de impugnación tributaria vigente en las respectivas legislaciones, pues en él se encuentra involucrada fundamentalmente la garantía constitucional del “acceso a la jurisdicción”, recogida en todos los textos constitucionales y tratados internacionales.

Desde esa perspectiva se ha querido efectuar un estudio comparativo sobre el tratamiento de la impugnación tributaria, de dos de los países miembros de la Asociación, la República del Perú y de la Argentina.

II. MARCO NORMATIVO Y CONCEPTUAL

1. Procedimiento administrativo. Las normas aplicables.

Hablar de la impugnación tributaria, nos obliga remitirnos al tema del procedimiento administrativo tributario, pues es en ese contexto donde se desarrolla.

El procedimiento administrativo puede ser definido 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; si éste es llevado a cabo ante entidades con competencia tributaria adquiere el carácter de procedimiento administrativo tributario.

Desde luego, el procedimiento administrativo constituye el ámbito donde la Administración forma su voluntad y a la vez el administrado puede hacer valer sus derechos, oponiéndose a las pretensiones de aquélla.

Por su parte, los actos administrativos, base del procedimiento administrativo, constituyen declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados en una situación concreta. Un acto administrativo es válido si se ha dictado considerando lo dispuesto por la ley, por el órgano competente, cuenta con la debida motivación y consta en el respectivo instrumento; a su vez, será eficaz luego de que haya sido debidamente notificado.

En el Perú, tal procedimiento encuentra su marco regulatorio en la Constitución Política que data del año 1993, en el Código Tributario (CT) aprobado por Decreto Legislativo N° 816 en el año 1996 (hoy compilado en el Texto - Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 13599-EF) y que ha tenido múltiples modificaciones, siendo la última del mes de

marzo de 2007 y en la Ley del Procedimiento Administrativo, Ley N° 27444, que es de aplicación siempre que no exista una regulación específica en materia impositiva.

En la Argentina, el procedimiento administrativo en el orden nacional se rige por la Ley N° 19.549 y su decreto reglamentario, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios.

En este punto, observamos una marcada coincidencia entre la legislación del Perú y la Argentina: el otorgamiento al administrado de garantías para un debido procedimiento que abarque el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a contar con una decisión motivada.

Ese debido procedimiento adjetivo involucra, en apretada síntesis, el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente; de ofrecer pruebas y también solicitarlas, si fuere pertinente, dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole que deba producirse para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva y, por último, que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas en tanto fueren conducentes a la solución del caso.

Ahora bien, encontramos también en ambos países, una coincidente exaltación de los principios que inspiran el procedimiento administrativo.

En el caso de la Ley del Procedimiento Administrativo General de Perú, se asumen como tales, los siguientes: de legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, conducta procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, predictibilidad y privilegio de controles posteriores.

Casi idéntica formulación efectúa la ley argentina. La doctrina en este país acoge la idea de que tales principios son decisivos. La objetividad del procedimiento, según Dromi, deriva de que su finalidad no es solo la protección de los derechos subjetivos de los administrados, sino también de la norma jurídica en sí, como mecanismo que asegura el imperio de la legalidad en el desarrollo de la actividad administrativa. Como consecuencia de este principio, además, el procedimiento se caracteriza por ser instructorio, por el impulso de oficio, por la prevalencia de la verdad material sobre la formal, así como por el grado de amplitud en la consideración de remedios y recursos, que genera también un cierto control jerárquico del funcionamiento de la administración. Por su lado, el informalismo a favor del administrado supone la ausencia de formalidades estrictas, bien que invocable y en beneficio exclusivo del administrado, y justificado, además en la profusión de normativas de difícil conocimiento.

III.-LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ

El Código Tributario peruano reconoce en forma expresa, en su Libro Tercero, tres procedimientos tributarios: el contencioso, el no contencioso y el de cobranza coactiva; aunque, de la lectura de dicho cuerpo legal es posible identificar también dentro de esa categoría, a los procedimientos de fiscalización y de determinación tributaria. En este trabajo nos referiremos específicamente a los procedimientos contenciosos y no contenciosos.

1.- El procedimiento contencioso tributario.-

Se define como tal al procedimiento administrativo tramitado por los administrados en las Administraciones Tributarias y/o Tribunal Fiscal, que tiene por objeto cuestionar una decisión de la Administración Tributaria con contenido tributario y

obtener, de parte de los órganos con competencia resolutoria, la emisión de un acto administrativo que se pronuncie sobre la controversia.

El diseño peruano del contencioso se cimienta en la autotutela administrativa, es decir la capacidad de la Administración para tutelar sus actos ya sea en su versión de autotutela declarativa, por la cual ésta puede declarar la validez de los efectos jurídicos de sus propias decisiones, de autotutela ejecutiva que es la potestad de dotar de ejecutoriedad y ejecutividad a sus decisiones o de autotutela revisora que es la potestad de revisar un acto o una resolución anterior de la autoridad administrativa que entraña un ejercicio de la potestad de control de los actos.

El contencioso tributario en el Perú se desarrolla en una primera fase en sede administrativa (procedimiento administrativo) y, en una segunda, en sede judicial (proceso judicial). En el caso de la primera, el administrado puede hacer uso del recurso de reclamación y de apelación; no existe un recurso de nulidad en sede administrativa, por ello, de considerar el administrado que el acto administrativo presenta algún vicio de nulidad, corresponderá deducirlo a través del recurso de reclamación o de apelación. En el segundo caso, el administrado puede plantear una demanda contencioso-administrativa.

Como se advertirá de la descripción que se efectúa a continuación, el contencioso tributario peruano es un procedimiento que no requiere de mayores actuaciones o diligencias, prácticamente se resume en la presentación del recurso impugnativo, actuación de pruebas y resolución.

1.1.- Recurso de reclamación.-

Constituye la primera etapa en sede administrativa y busca que la Administración reexamine su acto y, en su caso, lo reforme.

1.1.1.- Órgano competente para resolver

Está llamada a resolver el recurso, la propia Administración que emitió el acto impugnado. En el Perú, tal calidad puede recaer en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), los gobiernos locales, los gobiernos regionales y cualquier otro órgano a quien se le reconozca la calidad de administrador tributario.

1.1.2.- Actos reclamables

El artículo 135° del Código Tributario establece cuáles son los actos reclamables:

“Pueden ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa.

También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.”

La resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (fiscalización) y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria (liquidación).

La orden de pago es el acto que la Administración dicta para exigir al deudor tributario, el pago de una deuda respecto de la, cual existe certeza, no es un acto de determinación sino de requerimiento

de pago, puede ser emitida, por ejemplo, cuando el deudor, no obstante de haber determinado a través de su declaración jurada la existencia de una deuda, no la cancela.

La resolución de multa es el acto que emite la Administración para imponer una sanción pecuniaria por el incumplimiento de una obligación formal tributaria. Existen también, otro tipo de sanciones que el Estado puede aplicar, como son el comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, en esos casos se emite la respectiva resolución de sanción.

Considerando lo expuesto, son múltiples las razones por las que podrá plantearse un recurso de reclamación, entre ellas:

- A) Ante la emisión de resoluciones de determinación que liquidan un tributo que a criterio del particular es indebido. En este caso, el cuestionamiento puede deberse a:
- 1.- El procedimiento de fiscalización sobre cuya base han sido giradas las resoluciones de determinación, no ha observado las normas del debido procedimiento. Ej: No se han concedido los plazos legales para desvirtuar las observaciones efectuadas.
 - 2.- El tributo pretendido ha sido creado sin observar los límites constitucionales. Ej: La Administración se sustenta en una norma reglamentaria que es contraria a la ley para determinar la base imponible de un tributo, infringiendo el principio de reserva de ley.
 - 3.- La resolución de determinación no se encuentra fundamentada, recortándose así el derecho de defensa del contribuyente.
 - 4.- La determinación efectuada por la Administración no se ajusta a lo fijado por la normatividad. Ej.: Se hace una determinación sobre base presunta considerándose un procedimiento que no es el previsto por la ley o se pretende aplicar retroactivamente una norma en perjuicio del contribuyente.

- B) Ante la emisión de resoluciones de multa o de otro tipo de sanciones por el incumplimiento de obligaciones formales. Aquí, la objeción puede deberse a las razones detalladas en los puntos 1 y 3 del punto anterior, a porque se está imponiendo una sanción no prevista en la ley, a porque se está aplicando retroactivamente una norma o a porque no se están observando los principios de proporcionalidad y non bis in idem, entre otros.
- C) Ante la emisión de órdenes de pago. La contienda en este supuesto se plantea principalmente por los motivos especificados en los puntos 2 y 3 del acápite A), así como porque el acto emitido no responde a la naturaleza de orden de pago.

Ahora bien, a pesar de que no hay discusión en cuanto a la posibilidad de formular reclamación contra una resolución de determinación, de multa u otra que imponga sanciones no pecuniarias o contra una orden de pago, la problemática se genera con el enunciado del artículo 135° cuando dispone que son también susceptibles de reclamación, aquellos actos “que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria”, desde luego, aquí el legislador se refiere a casos distintos a los anteriormente citados, quedando a la interpretación de los operadores del derecho la delimitación de los conceptos que comprende.

El Tribunal Fiscal del Perú ha emitido diversas resoluciones sobre los actos vinculados con la determinación de la deuda tributaria y los actos no reclamables.

Así, la Resolución N° 60-4-2000 de 26 de enero de 2000, estableció que el alta y baja de tributos afectos en el Registro Único de Contribuyentes se encuentra relacionada directamente con la determinación de la obligación tributaria.

La Resolución N° 21-5-99 de 14 de mayo de 1999, fijó que las hojas de reliquidación por sistema informático de las declaraciones juradas determinativas (a través de estas hojas la SUNAT informaba al deudor que según su sistema informático la declaración jurada presentada contenía ciertas inconsistencias) no constituían actos reclamables, al no contener la determinación de la obligación tributaria, siendo un documento meramente informativo

La Resolución N° 225-7-2008 de 10 de enero de 2008 señaló que el documento "Estado de Cuenta Corriente" no constituye acto reclamable en los términos del artículo 135°, sino que tiene solo carácter informativo, pues contiene una relación de las deudas pendientes del contribuyente a determinada fecha.

La Resolución N° 03618-1-2007 de 20 de abril de 2007 dispuso que las medidas cautelares previas de embargo, no constituyen actos reclamables, por lo que no procede examinar su legalidad en vía de apelación, sino vía queja, que constituye un medio excepcional para subsanar los defectos del procedimiento o para evitar se vulneren los derechos del administrado consagrados en el Código Tributario.

1.1.3.- Sujetos que pueden interponer reclamación

El artículo 132° del Código Tributario anota que “*Los deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria podrán interponer reclamación*”

El Tribunal Fiscal ha aceptado que en determinados casos, además de los deudores tributarios, los sujetos que han acreditado tener legítimo interés pueden también formular reclamación. (R.T.F. N° 509-5-2008 de 15 de enero de 2008).

De otro lado, también ha señalado que un gremio no puede presentar reclamos por cuenta de terceros, ello corresponde a cada empresa que lo integra y que es la individualmente afectada con el acto administrativo. (R.T.F. N° 2934-1-1995 de 24 de abril de 1995).

1.1.4.- Requisitos para formular reclamaciones

1.-Requisitos para interponer reclamación contra una resolución de determinación o de multa:

- a. Dentro del plazo de 20 días computados desde el día siguiente de la notificación. Transcurridos 20 días computados desde el día siguiente de la notificación, se debe acreditar el pago o presentar carta fianza. No obstante, en este punto el Tribunal Fiscal es de la opinión que si es manifiesta la improcedencia de la determinación, aun cuando la reclamación haya sido interpuesta extemporáneamente, en aplicación del principio de economía procesal, se debía admitir a trámite sin el cumplimiento del requisito precisado. (R.T.F. N° 11747-2-2007 de 11 de diciembre de 2007).
- b. Pago previo de deuda no impugnada.
- c. Escrito fundamentado.
- d. Si son resoluciones de diversa naturaleza deben reclamarse independientemente.
- e. Firma de letrado con registro hábil.
- f. Hoja de información sumaria (en caso que esté aprobada).
- g. Poder por documento público o privado con firma legalizada o autenticada.
- h. Si una reclamación se interpone sin cumplir con los requisitos, la Administración otorga un plazo de 15 días para que reclamante cumpla con subsanarlos.

2.- Requisitos para interponer reclamación contra una orden de pago:

Además de los señalados en los incisos c. a i. del punto anterior, dada la naturaleza del acto (requerimiento de pago de deuda respecto de la cual existe certeza), se exige el pago previo de la deuda (solve et repete).

El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 4242-2006-PA/TC seguido por Germania Veliz de Zevallos, aclarando la que había emitido con anterioridad, el 14 de noviembre de 2005, con ocasión del Expediente N° 03741-2004-AA en la que había establecido como regla sustancial que *“Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia”*, ha validado la exigencia del pago previo para admitir a trámite la reclamación contra una orden de pago disponiendo que:

“De este modo se advierte que el supuesto previsto en la regla sustancial B de la STC 3741-2004-AA/TC es, a todas luces, distinto al de la impugnación de una orden de pago, donde la exigencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78 del Código Tributario.

Más aún, este requisito previo a la impugnación tampoco se origina necesariamente en un acto de la propia Administración pública, sino, antes bien, en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza, la cual puede originarse, por ejemplo, cuando media lo declarado por el propio contribuyente (autoliquidación), supuesto que se constata con mayor claridad en los tres primeros incisos del artículo 78 del Código Tributario. Es así que puede diferenciarse la naturaleza de una orden de pago de la resolución de determinación, en cuyo caso sí media un acto de fiscalización o verificación de deuda previo, siendo finalmente la Administración la que termina determinándola. De ahí que se exima al contribuyente del requisito de pago previo para su impugnación al no constituir aún deuda exigible”

Es de notar que en cualquier caso, si existen circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza, como podría ser que el acto no participe de las características propias de una orden de pago, el Tribunal Fiscal es de la opinión que no se exija el pago previo de la deuda y más bien se admita a trámite la reclamación y se deje sin efecto tal acto. (R.T.F. N° 11647-5-2007 de 6 de diciembre de 2007).

3.- Requisitos para interponer reclamación contra sanciones no pecuniarias:

Además de los señalados en los incisos d. a i. para el caso de la reclamación contra una resolución de determinación, considerando la naturaleza de la sanción que implica el desarrollo de un procedimiento sumario, el plazo para reclamar es de cinco (5) días hábiles.

En cuanto al cómputo de los plazos, algunos criterios interpretativos han sido establecidos por el Tribunal Fiscal:

R.T.F. N° 05580-5-2006 de 17 de octubre de 2006: En el caso que la notificación de un acto exprese un plazo mayor al establecido legalmente para impugnarlo, será de aplicación el num. 24.2 del artículo 24° de la Ley 27444, según el cual, el tiempo transcurrido no será tomado en cuenta para determinar el vencimiento del plazo que corresponda por lo que la interposición del recurso deberá ser considerada oportuna.

R.T.F. N° 03180-1-07 de 3 de abril de 2007: Procede añadir al plazo establecido por el Código, el término de la distancia cuando en el lugar en el que se notifica al contribuyente no exista oficina de la Administración, donde se pueda presentar el recurso.

1.1.5.- Etapa probatoria

Uno de los principios que rigen el procedimiento tributario es el de la verdad material, en esa línea, la prueba busca demostrar la verdad de los hechos que se discuten en el procedimiento, formando convicción en el órgano decisorio, a través de los medios probatorios admitidos, los cuales son:

- a. Documento: El Código Procesal Civil (CPC), aplicable supletoriamente en ausencia de definición en las normas tributarias y en la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que el documento es todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho. Son documentos los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado (art. 233° y 234° CPC).
- b. Pericia: Opinión calificada emitida por personas que poseen conocimientos especiales sobre determinada ciencia, arte o técnica.
- c. Inspección: Revisión in situ que realiza la Administración activa o el órgano que va a resolver la controversia y puede recaer sobre bienes, inmuebles, locales, documentación contable, entre otros, con la finalidad de determinar con mayor exactitud lo acontecido.

La confesión y la testimonial no son pruebas que el ordenamiento jurídico peruano admite como medios probatorios⁴, pero sí son valoradas las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Es preciso anotar que por mandato del artículo 141° del Código Tributario, 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 vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto.

Cierto sector de la doctrina nacional considera que el límite antes descrito para la presentación de pruebas, constituye una vulneración al derecho de ofrecer y producir pruebas y por tanto el derecho de defensa⁵.

1.1.6.- Facultad de reexamen

El artículo 127° del Código Tributario reconoce que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Desde luego, si el objeto del contencioso es llegar a la verdad material, el órgano resolutor estará investido de la facultad de reexamen; surge sin embargo la interrogante de si como consecuencia de ello, se pueden determinar mayores reparos a los iniciales, generándose una suerte de “reformatio in peius”.

El Código en este punto recoge las siguientes reglas:

- a. Se pueden modificar los reparos impugnados, pero en el caso que se incrementen, se otorgará al reclamante, en la misma etapa de reclamación, un plazo de 20 días para que presente su defensa.
- b. No se pueden imponer nuevas sanciones.

1.1.7.- Plazo para resolver el recurso de reclamación:

El plazo general es de un año, pero existen situaciones en que éste puede ser distinto, en función de la naturaleza de la controversia⁶.

Dos precisiones corresponden hacer en este punto:

1. En el procedimiento contencioso tributario, no existe el silencio administrativo positivo, mas sí el negativo, de manera que si el reclamante lo decide, puede, una vez vencido el plazo que tiene la Administración para resolver, sin que lo haya hecho, considerar tácitamente que su impugnación ha sido denegada y recurrir al superior jerárquico (Tribunal Fiscal), a través de un recurso de apelación.
2. Una vez vencido el plazo que tiene la Administración para resolver y hasta que lo haga, la deuda tributaria deja de generar intereses moratorios (que están en función de una tasa prefijada sobre la base de la tasa de interés activa que cobran las entidades bancarias, más un plus) y, únicamente se actualizará según el Índice de Precios al Consumidor.

1.1.8.- Resolución de recurso de reclamación

Vencido el plazo probatorio, la Administración resuelve el recurso a través de una resolución motivada⁷ que contiene necesariamente un pronunciamiento sobre todos los puntos controvertidos. El recurso puede ser declarado inadmisiblesi no ha cumplido con los requisitos fijados por ley, fundado o infundado (lo que constituye un pronunciamiento sobre el fondo) o aceptarse el desistimiento que pudiese haberse formulado.⁸

1.2.- Recurso de apelación

Constituye la segunda etapa en sede administrativa y tiene por objeto que la decisión primaria de la Administración sea revisada por un órgano jerárquicamente superior.

1.2.1.- Órgano competente para resolver

El llamado a resolver el recurso de apelación es el Tribunal Fiscal⁹, el cual, es un órgano del Ministerio de Economía y Finanzas, dependiente directamente del Ministro de dicho sector, cuenta con autonomía en sus decisiones, no forma parte de los entes recaudadores de tributos y opera más bien como una instancia intermedia a la acción contencioso-administrativa ante el Poder Judicial.

Conforme con el artículo 101º del Código Tributario, son sus atribuciones:

1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Administración que resuelven reclamaciones interpuestas contra órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones de multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a ESSALUD y a la ONP.
2. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.
3. Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última de acuerdo a lo establecido en el Artículo 183º, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.
4. Resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria.
5. Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.
6. Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.
7. Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera
8. Resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del procedimiento de cobranza coactiva.
9. Celebrar convenios con otras entidades del Sector Público, a fin de realizar la notificación de sus resoluciones, así como otros que permitan el mejor desarrollo de los procedimientos tributarios.

Las Salas del Tribunal se reúnen con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena. Para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres (3) vocales y para adoptar resolución, dos (2) votos conformes.

Actualmente, el Tribunal Fiscal que tiene competencia nacional, cuenta con un Presidente y siete (7) salas, integradas cada una de ellas por tres (3) vocales (que pueden tener cualquier formación académica pero necesaria experiencia en materia tributaria), un secretario relator y 6 asesores. Con la finalidad de hacer eficiente su labor, las salas están especializadas por materias: Tributos aduaneros (1), municipales (1), de procedimientos sumarios (1) y de tributos internos (4).

Sus miembros son removibles solo si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad, no obstante, están sujetos a ratificación cada cuatro (4) años, hecho que para muchos significa un menoscabo a su independencia, aunque, una interpretación razonable llevaría a concluir, que la no ratificación sólo podría darse si se verificasen las causales fijadas para la destitución. Minimiza quizás la intervención política en este punto el que el proceso de ratificación esté a cargo de una comisión conformada por representantes de la sociedad civil.

Según el artículo 102° del Código Tributario, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia de 14 de noviembre de 2005 emitida en el Expediente. N° 3741-2004-AA/TC Caso Salazar Yarlenque, con el carácter de precedente vinculante y su aclaratoria, ha señalado que corresponde a los Tribunales Administrativos con competencia nacional, como es el caso del Tribunal Fiscal, efectuar no solo un control de legalidad sino también de constitucionalidad de las normas, para ello ha fijado los siguientes requisitos:

1. Sólo si es a pedido de parte, no de oficio, excepto, que se trate de la aplicación de una disposición que vaya contra la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional o de la aplicación de una disposición que contradiga uno de sus precedentes vinculantes. Nótese que no se alude a los fallos que pudiesen haberse emitido por el Poder Judicial.
2. Se trate de una infracción constitucional manifiesta (por el fondo o por la forma), siendo que ante la duda se deberá presumir la constitucionalidad de la disposición.
3. Si el examen de constitucionalidad es relevante para la resolución del caso.
4. Si se ha agotado la posibilidad de interpretar la norma conforme con la Constitución.
5. La finalidad de la inaplicación de una norma debe ser la mayor protección de los derechos fundamentales de los administrados

1.2.2.- Actos apelables

En principio, son apelables las resoluciones que resuelven las reclamaciones tributarias, así como las que se pronuncian sobre una solicitud no contenciosa vinculada con la determinación de la obligación tributaria, distinta a una solicitud de devolución; sin embargo, es posible también que cualquier acto reclamable en los términos del artículo 135° del Código Tributario, sea susceptible de un recurso de apelación directamente, se trata del recurso de apelación de puro derecho regulado por el artículo 151° del mismo cuerpo legal, cuyos requisitos de procedencia son:

- a. La materia controvertida debe ser de puro derecho, esto es, limitarse a la interpretación de una norma, sin que existan hechos que probar
- b. No debe haberse interpuesto previamente recurso de reclamación.

1.2.3.- Requisitos para formular apelaciones

- a. Dentro de 15 días de computados desde el día siguiente de la notificación. Tratándose de una apelación de puro derecho, el plazo es de 20 días y de 5 en caso de aplicación de sanciones no pecuniarias o de las multas que las sustituyan.
- b. Transcurridos 15 días computados desde el día siguiente de la notificación y hasta 6 meses de ocurrido ello, se debe acreditar el pago o presentar carta fianza. Al igual que en el caso de una reclamación, en este punto el Tribunal Fiscal es de la opinión que si es manifiesta la improcedencia de la determinación, aun cuando la apelación haya sido interpuesta extemporáneamente, en aplicación del principio de economía procesal, se admita a trámite sin el cumplimiento del requisito precisado.
- c. Pago previo de deuda no impugnada.
- d. Escrito fundamentado.
- e. Firma de letrado con registro hábil.
- f. Hoja de información sumaria (en caso que esté aprobada).
- g. Poder por documento público o privado con firma legalizada o autenticada.
- h. Si una apelación se interpone sin cumplir con los requisitos, la Administración otorga un plazo de 15 días para que reclamante cumpla con subsanarlos.

La apelación se interpone ante el órgano que emitió el acto impugnado y es él quien evalúa el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad; si son conformes lo elevará al Tribunal Fiscal, de lo contrario lo declarará inadmisibile.

1.2.4.- Etapa probatoria

Únicamente son admisibles como prueba los documentos, la pericia y la inspección, en tanto hayan sido ofrecidos en primera instancia.

Son inadmisibles los medios probatorios que hubieran sido requeridos en primera instancia o en el procedimiento de fiscalización y no hubieran sido presentados por el deudor. A pesar de ello, es facultad del Tribunal Fiscal ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar informes, con la finalidad de llegar a la verdad material.

1.2.5- Facultad de reexamen

En su calidad de órgano resolutor, el Tribunal Fiscal está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobantes. Se critica no obstante el que si el Tribunal determina una mayor deuda, se limita el derecho de defensa del contribuyente, por cuanto se le quita una instancia.

1.2.6.- Plazo para resolver el recurso de apelación

El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal. Tratándose de apelaciones sobre normas de precios de transferencia, el plazo es de 18 meses

En el caso de las resoluciones que resuelvan reclamaciones contra aquéllas que establezcan sanciones de comiso, internamiento, cierre y las multas sustitutorias, el plazo es de 20 días hábiles.

Es posible que el interesado solicite dentro de los 45 días de formulada la apelación, una solicitud de informe oral para exponer sus argumentos ante los vocales que integran la sala, la cual deberá ser concedida antes de la emisión de la resolución.

1.2.7.- Resolución de recurso de apelación

Vencido el plazo probatorio, el Tribunal Fiscal resuelve el recurso a través de una resolución motivada que contiene necesariamente un pronunciamiento sobre todos los puntos controvertidos. Con esta resolución se pone fin a la segunda y última instancia administrativa y se adopta por acuerdo de Sala. Se requiere el voto concordado de por lo menos dos vocales.

Contra el pronunciamiento definitivo del Tribunal Fiscal sólo procede la impugnación vía demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial.¹³

La resolución puede mantener o dejar sin efecto la apelada, aceptar el desistimiento que pudiese haberse formulado o declararla nula si no se ha pronunciado sobre todos los aspectos cuestionados. Es de notar en este último punto, que el Tribunal en diversas resoluciones, considerando la teoría de la conservación del acto y de la primacía de la sustancia sobre la forma, ha plasmado el criterio de que si advierte una causal de nulidad, pero cuenta con los elementos para emitir un pronunciamiento definitivo, optará por esto último.

Finalmente es preciso añadir que según el artículo 154° del Código Tributario:

“Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste, precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberá ser publicada en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”.

Asimismo, está facultado, según lo regula el artículo 170° del Código Tributario, para que en los casos en que detecte una duda razonable en la interpretación de la norma o una dualidad de criterio, disponga a través de una resolución de observancia obligatoria, la inaplicación de intereses moratorios o de sanciones.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.

2.-El procedimiento no contencioso tributario

A diferencia del procedimiento contencioso tributario, en el no contencioso su inicio no implica la existencia de una controversia, el interesado lo que plantea es una solicitud a fin de que la Administración reconozca un derecho o una situación jurídica en general; no existe un acto previo emitido por ésta. Calzan en este supuesto una solicitud de devolución, de exoneración, de inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, de cambio de la tasa de depreciación para efectos del Impuesto a la Renta, entre otros.

Desde luego, el pronunciamiento de la Administración, si es contrario a los intereses del contribuyente, generará una controversia y desde ese momento se generará el contencioso.

Básicamente las reglas que se siguen en el caso del no contencioso son las mismas que las del contencioso, diferenciándose en lo siguiente:

1. Por su naturaleza, no existe un acto impugnabile. Se inicia con la presentación de una solicitud debidamente fundamentada respecto de un asunto que tenga vinculación con la determinación de la obligación tributaria, con firma de abogado, acompañada del poder que acredite la representación si fuera el caso y de la hoja de información sumaria.

3. Contra la resolución que se pronuncia sobre la petición, procede interponer apelación ante el Tribunal Fiscal.
4. El plazo de resolución es de 45 días, pudiendo considerarse que ha sido denegada si no existe pronunciamiento en ese plazo, quedando expedito el derecho para formularse una reclamación.
5. Contra la resolución que se pronuncia sobre una solicitud de devolución, sea esta ficta o expresa, lo que corresponde es formular una reclamación, cuyo plazo de resolución es de 2 meses; contra la resolución que la resuelve se puede formular apelación ante el Tribunal Fiscal. Justifica que en este caso se exija previamente la interposición de una reclamación, el hecho que con ocasión de una solicitud de devolución se realizará una fiscalización que culminará probablemente con la emisión de resoluciones de determinación o de multas, las que serán reclamables, del resultado de este procedimiento dependerá la procedencia de la devolución, de manera que así se uniformizan en el tiempo los procedimientos.

3. El proceso contencioso-administrativo

En el Perú, rige el principio de unicidad y exclusividad de la administración de justicia concentrada en el Poder Judicial, de allí que los actos administrativos son susceptibles de revisión ante dicho órgano. Así, el artículo 148° de la Constitución Política dispone que “Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contenciosa-administrativa”.

Son fines de esta acción contenciosa-administrativa:

1. Tutelar los derechos de los particulares.
2. Garantizar la constitucionalidad y legalidad de la actuación de la administración pública frente a los administrados

1. Evitar el abuso de poder de los funcionarios públicos.

En específico, es la Ley N° 27584 la que regula el proceso contencioso administrativo, y en su artículo 1° dispone que “La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148° de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados”.

Por su parte, el Código Tributario anota en su artículo 157° que “La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y supletoriamente por la Ley 27584”.

Es importante apuntar que por el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, así lo reconoce la Ley del contencioso como el Código Tributario.

3.1.- Sujetos que pueden formular la demanda

1. El deudor tributario.
2. La Administración Tributaria. De modo excepcional podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el proceso contencioso administrativo en los casos en que tal resolución incurra en algunas de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, las cuales son:
 - a. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
 - b. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14.

- a. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.
- b. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.

La facultad otorgada a la Administración en comentario ha sido bastante cuestionada en el ambiente académico por cuanto no parece razonable que ésta pueda cuestionar un acto de su superior.

3.2.- Actos contra los que procede:

- a. Contra resoluciones del Tribunal Fiscal que deciden controversias en forma definitiva.
- b. La Administración no puede formular demanda contenciosa administrativa contra las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal emitidas con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, pero sí el contribuyente.

3.3.- Requisitos para formular la demanda

1. Agotar la vía administrativa.
2. Ser formulada dentro de 3 meses computados a partir del día siguiente de la notificación.
3. Contener peticiones concretas.

3.4.- Trámite

- a. Se formula ante la Sala contenciosa administrativa de la Corte Superior del lugar del domicilio del demandado o del lugar donde se produjo la actuación impugnada.
- b. Contra la resolución que se expida procede recurso de apelación ante la Sala Civil de la Corte Suprema y luego se puede formular casación ante la Sala Constitucional y Social.

- c. La actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, no pudiendo incorporarse al proceso la probanza de hechos nuevos o no alegados en etapa prejudicial.
- d. El demandante puede obtener una medida cautelar a fin de que se suspenda la ejecución del acto administrativo.

IV. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LA ARGENTINA

En el ámbito tributario nacional, los procedimientos se encuentran regulados en la Ley N° 11.683. Se aplican supletoriamente, según se ha visto, las disposiciones pertinentes de la Ley N° 19.549 y, en los casos de recursos o acciones ante el Poder Judicial de la Nación, el Código de Procedimiento Civil y Comercial.

La citada Ley N° 11.683 denominada en la legislación argentina de “procedimiento tributario”- constituye indudablemente la columna vertebral del régimen impositivo a nivel nacional. En rigor, no puede ser definida como una simple ley de forma, en tanto contiene además normas sustantivas, como por ejemplo la regulación atinente a modos de extinción de las obligaciones tributarias, sujetos de los deberes impositivos, sistema de infracciones, etc.

En materia de recaudación de tributos nacionales, la citada ley se ha inscrito dentro de la corriente mundial que ha adoptado como sistema de determinación de la obligación tributaria el de la “autodeterminación”, es decir, la cuantificación de la obligación por parte del contribuyente a través de la presentación de declaraciones juradas.

Por ende, dicho régimen debe conducir necesariamente a la atribución de ciertas facultades amplias-, de contralor al organismo fiscal, de modo tal que establece, en su caso, posteriores mecanismos alternativos de determinación.

Es así como el procedimiento posterior de “determinación de oficio” de la obligación tributaria (que procede ante la falta de presentación o impugnación de las declaraciones juradas presentadas), se erige como una herramienta que le permite al ente recaudador suplir lo que debió haber hecho el contribuyente y reconstruir así la exacta dimensión de la obligación impositiva. Este procedimiento trasunta un conflicto de intereses entre los dos sujetos de la relación jurídico-tributaria, “objetivamente jurisdiccional”, con la importante peculiaridad de que la persona encargada de iniciarlo, tramitarlo y, a la postre, resolverlo, es “juez” y “parte” al mismo tiempo, ya que es un funcionario bien que calificado- de la administración fiscal.

Idénticas consideraciones caben efectuar con relación al procedimiento del sumario, instituido como paso inexcusable para la aplicación de sanciones por parte del organismo fiscal. Este es el que incrimina, tramita y juzga a través de sus funcionarios.

1.- El régimen recursivo

Frente a ese esquema, es inexcusable la implementación de un sistema recursivo que contemple la posibilidad de que el afectado por una pretensión tributaria que considere ilegítima pueda acudir a instancias de revisión imparciales.

El sistema argentino, al igual que el norteamericano y de la mayor parte de los países europeos, se ha orientado a reducir la intervención del Poder Judicial en la dilucidación de conflictos entre el fisco y los contribuyentes. El profesor Ataliba¹⁴, decía que existían fundadas razones por las cuales era recomendable establecer un sistema de resolución rápida y eficaz de esos conflictos “tendiendo hacia una armonía fisco-contribuyentes y en vista de los intereses públicos en juego”. Y agregaba que “si todas las divergencias fueran presentadas ante el

Poder Judicial, este último se vería desbordado por el peso de una acumulación insoportable de asuntos para juzgar. Además, y por la misma razón se tardaría mucho en obtener soluciones, en detrimento de las partes involucradas”.

Ahora bien, como lo señalara en un anterior estudio, uno de los autores de este trabajo¹⁵ ello es válido en la medida que, en primer lugar, los recursos en sede administrativa se estructuren de modo tal que aseguren la plena vigencia de la garantía del debido procedimiento (esto es, el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada); en segundo lugar, que las facultades jurisdiccionales que se reconozcan al organismo recaudador no sean impositivas del control judicial posterior y suficiente, a fin de evitar que aquel ejercicio sea totalmente discrecional. Este último requisito ha sido afirmado desde antiguo por la jurisprudencia de nuestro Mas Alto Tribunal¹⁶.

2.- Los recursos administrativos

2.1.- Las vías recursivas del art. 76° de la Ley N° 11.683.

El art. 76° de la Ley N° 11.683 señala: “*Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:*

- a) *Recurso de reconsideración para ante el superior.*
- b) *Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION competente, cuando fuere viable....”*

Como se advierte, la norma prevé dos recursos alternativos y mutuamente excluyentes entre sí contra el mismo tipo de actos.

Si bien los dos son recursos administrativos, la diferencia sustancial radica en que como se verá- el Tribunal Fiscal de la Nación asegura, más allá de su ubicación dentro del Poder Ejecutivo, una decisión independiente e imparcial.

2.1.1.- Recurso de reconsideración

Procede, dentro de los quince días de notificado, contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81° (esto es, contra la resolución denegatoria del reclamo administrativo exigido como previo para intentar repetir pagos espontáneos).

Deberá interponerse ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno. El juez administrativo que debe dictar la correspondiente resolución -dentro de los veinte días- es el superior jerárquicamente inmediato del funcionario que dictó el acto en recurso.

En cuanto a la prueba admisible, el art. 55° del Decreto Reglamentario de la ley, remite a las disposiciones de su art. 35°, salvo en lo que respecta al plazo para producirla, que será de treinta (30) días improrrogables.

La resolución del recurso puede ser atacada vía demanda contenciosa ante la justicia (art. 82°, inc. b) de la Ley N°11.683).

2.1.2. Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

La existencia de organismos administrativos independientes e imparciales dotados de jurisdicción fue la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos; tribunales con un carácter técnico para dirimir cuestiones técnicas.

Su validez se subordina, como lo ha dicho el Más Alto Tribunal argentino a que “su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable, y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente. En forma explícita ha agregado: “..... la atribución de la jurisdicción primaria a organismos administrativos se justifica cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos, debido a que su dilucidación depende de la experiencia técnica de dichos cuerpos que es relevante añadir que no cualquier controversia pueda ser válidamente conferida al conocimiento de órganos administrativos con la mera condición de que sus decisiones queden sujetas a un control judicial suficiente. Los motivos tenidos en cuenta por el legislador para sustraer la materia de que se trate de la jurisdicción de los jueces ordinarios deben estar debidamente justificados pues, de lo contrario, la jurisdicción administrativa carecería de sustento constitucional...”¹⁷

Y este rol lo cumple el Tribunal Fiscal de la Nación, un tribunal administrativo que es reconocido por su independencia e imparcialidad.

El Tribunal Fiscal, como ha quedado expuesto, es un tribunal administrativo, por lo cual es imperioso que la ley que lo regula asegure a quienes concurren a él la misma garantía de imparcialidad e independencia que de suyo ofrece el Poder Judicial.

Aquella independencia e imparcialidad se patentiza en razón de su especialización en materia tributaria y el rango jerárquico de los magistrados que lo integran (gozan de estabilidad en sus cargos y poseen un tratamiento jerárquico similar al de los jueces de la Cámara Contencioso Administrativo- su tribunal judicial de alzada- no solo en lo atinente a su régimen remuneratorio sino también el previsional).

La alta capacitación jurídica y técnica del organismo se origina en el criterio de selección de sus jueces, que transita a través de un riguroso concurso de antecedentes. Pero, además, en el ámbito de su competencia impositiva, su integración interdisciplinaria en tanto nutrida de profesionales del derecho y de las ciencias económicas-, es un rasgo de vital importancia. Las cuatro Salas que componen dicha competencia están integradas cada una por dos vocales abogados y un contador público.

A ello se le suma el aporte que los profesionales en ciencias económicas efectúan al asumir la defensa de los contribuyentes en el Tribunal.

En cuanto a su organización y competencia, el Tribunal Fiscal de la Nación funciona como un organismo colegiado, veintiún vocales divididos en siete Salas. Cuatro de ellas con competencia impositiva, integrada por dos jueces abogados y un contador público y tres con competencia aduanera, compuesta únicamente por abogados. Respecto de su competencia, la Ley N° 11.683, en su art. 159° señala que el Tribunal Fiscal de la Nación conocerá: *a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos, por un importe superior a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) o SIETE MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 7.500), respectivamente. b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que impongan multas superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto. c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS y de las demandas por repetición que se entablen directamente ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.*

En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2500). d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en los casos contemplados en el segundo párrafo del artículo 81. e) Del recurso de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183. Asimismo, en materia aduanera, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la ADMINISTRACION FEDERAL como también de los recursos a que ellos den lugar.

Con respecto a su procedimiento, rige el principio inquisitivo, en cuanto la tarea del juzgador debe dirigirse al establecimiento de la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes; la inaplicabilidad del "solve et repete", al disponer su art. 167° de la Ley N° 11.683 el efecto suspensivo expreso al recurso de apelación, en relación a la intimación de pago contenida en el acto administrativo recurrido; la posibilidad de declarar la nulidad de actos administrativos, de conformidad con el control de legitimidad que ejerce sobre determinados actos del ente fiscal, fulminando transgresiones a aquellas normas que hacen a un regular procedimiento.

Especial atención merece el capítulo referido a la prueba en el Tribunal. Este ejerce una jurisdicción "íntegra" o "plena", ya que no se encuentra limitado al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado. Por lo tanto debe permitir una amplia posibilidad.

probatoria, bien que en la medida que sea “pertinente” (se refiera a hechos articulados y controvertidos por las partes) y “admisible” (autorizada por la ley). Por último, los medios propuestos no deben ser improcedentes, superfluos o meramente dilatorios, cuya valoración le incumbe al instructor y dependerá de cada caso en particular.

Entre los diversos medios de prueba en particular podemos citar la documental, de informes, pericial y testifical.

Los pronunciamientos del Tribunal Fiscal de la Nación son objeto de un recurso de apelación ante el Poder Judicial de la Nación, específicamente, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal.

2.1.3. El art. 74° del Decreto N° 1397/79

Este precepto instaura un recurso de apelación contra el acto administrativo de alcance individual “cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial”, para ante el Director General, dentro de los quince (15) días de notificado. Debe ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Se resuelve sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23° de la Ley N° 19.549, esto es, a través de la demanda contenciosa ante la justicia.

La norma reglamentaria no le reconoce efecto suspensivo, por aplicación de lo dispuesto por el artículo 12° de la Ley N° 19.549. El plazo para su resolución es de sesenta (60) días contados a partir de su interposición.

Acciones y recursos contencioso judiciales

El art. 82° de la Ley N° 11.683 prescribe: “*Podrá interponerse demanda contra el Fisco Nacional, ante el Juez Nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de TRES CIENTOS MIL MILESIMOS DE CENTAVO DE PESO (\$ 0,000003):*

- a) *Contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas.*
- b) *Contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones.*
- c) *En el supuesto de no dictarse resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los artículos 80 y 81 en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos.*

En los supuestos de los incisos a) y b) la demanda deberá presentarse en el perentorio término de QUINCE (15) días a contar de la notificación de la resolución administrativa.

Los juzgados nacionales de primera instancia en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal y los juzgados federales del interior son competentes (en la medida que el litigio supere el monto mínimo establecido):

- a. *Contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas; es la hipótesis de quien utilizó la vía del inc. a del art. 76 de la ley (recurso de reconsideración) o del transcurso de veinte días desde su interposición;*
- b. *Contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones (esto es, frente al rechazo del reclamo administrativo previo de repetición de pagos espontáneos o de su reconsideración, conforme art. 81 de la ley);*

- c. En el supuesto de no dictarse resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los artículos 80 y 81 en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos (es decir, en el supuesto de las denegatorias dictas de repetición de pagos espontáneos -3 meses-).

A lo expuesto debe agregarse, aun cuando no esté expresamente contemplada en esta norma, la repetición de pagos a requerimiento, que no exige, a diferencia de los pagos espontáneos, reclamo administrativo previo (art. 81 de la ley).

Por su parte, el ámbito de competencia de la justicia federal de segunda instancia está definido en el art. 86 de la ley. Por tanto, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal resulta competente en los recursos contra aquellas mismas resoluciones (emanadas de los juzgados del fuero contencioso en la Capital Federal) y, además:

- a. En los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION en materia de tributos o sanciones;
- b. En las apelaciones que se interpongan contra las decisiones adoptadas por el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, en los recursos de amparo de los artículos 182 y 183, sin limitación de monto; c) En los recursos por retardo de justicia del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

Es importante advertir que en las hipótesis de los recursos de revisión y apelación, la jurisdicción de la Cámara queda circunscripta, en principio, al examen de la interpretación del derecho efectuada por el Tribunal Fiscal, ya que tiene por válidas las conclusiones a las que el organismo llega sobre los hechos probados.

V. CONCLUSIONES

1. Existe una marcada coincidencia entre la legislación del Perú y la Argentina en cuanto al otorgamiento al administrado de garantías para un debido procedimiento que abarque el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a contar con una decisión motivada.
2. En ambos países hay uniformidad en cuanto a la prevalencia de principios básicos de procedimiento, tales como los de legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, conducta procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, predictibilidad y privilegio de controles posteriores.
3. Tanto en el ordenamiento jurídico argentino como en el peruano, los actos administrativos de naturaleza tributaria pueden ser impugnados en sede administrativa y posteriormente en sede judicial, así se garantiza un debido procedimiento y proceso al administrado.
4. La revisión en sede administrativa de los actos de la administración en Perú y Argentina, se adscribe a la concepción de la autotutela administrativa en su acepción declarativa, ejecutiva y revisora.
5. La existencia de Tribunales Administrativos imparciales y especializados, constituye una protección adecuada de los derechos de los contribuyentes
6. La labor de los Tribunales Fiscales en Perú y Argentina tiene por principio guía el llegar a la verdad material, de manera tal que están facultados entre otras atribuciones-, para ordenar las pruebas que estimen pertinentes con tal fin, aunque se advierte que en el caso argentino, los tipos de pruebas son más amplios que en el peruano.

REFERENCIAS

1 Abogada. Vocal Presidente de la Sala 5 del Tribunal Fiscal de Perú.

2 Vocal con competencia impositiva del Tribunal Fiscal de la Nación. Actualmente en ejercicio de su Presidencia.

3 Dromi, José Roberto. "Instituciones de Derecho Administrativo". Astrea. Bs. A.s. 1973, página 512.

4 Autorizada doctrina peruana, ha señalado que este tipo de pruebas son problemáticas en el procedimiento tributario. Ver: Zolezzi, Armando "La controversia tributaria" Revista número 19 del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1990.

5 GAMBA, César. "El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario. Especial referencia al procedimiento de fiscalización y al procedimiento contencioso tributario. En Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria. Lima, Gaceta Jurídica, 2006.

6 El artículo 142° del Código Tributario dispone que:
" La Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación. Tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, la Administración resolverá las reclamaciones dentro del plazo de doce (12) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación. Asimismo, en el caso de las reclamaciones contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración las resolverá dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación. La Administración Tributaria resolverá dentro del plazo máximo de dos (2) meses, las reclamaciones que el deudor tributario hubiera interpuesto respecto de la denegatoria tácita de solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso.

Tratándose de reclamaciones que sean declaradas fundadas o de cuestiones de puro derecho, la Administración Tributaria podrá resolver las mismas antes del vencimiento del plazo probatorio.

Cuando la Administración requiera al interesado para que dé cumplimiento a un trámite, el cómputo de los referidos plazos se suspende, desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación del requerimiento hasta la de su cumplimiento."

7 El Tribunal Fiscal en reiterados fallos ha sostenido que la motivación constituye un requisito de validez del acto y un presupuesto del derecho de defensa del contribuyente (R.T.F. N°1761-5-2008 de 12 de febrero de 2008 y 8539-5-2007 de 11 de setiembre de 2007).

8 Según el artículo 130° del Código Tributario, el desistimiento es de la pretensión y no solo de la acción, por lo que una vez formulado, se entiende que el acto administrativo adquiere la calidad de firme y por tanto no puede ser susceptible posteriormente de un nuevo recurso de reclamación

9 Excepto en los casos en que exista una instancia intermedia, en cuyo caso, antes de recurrirse al Tribunal Fiscal deberá previamente agotarse ésta.

10 La Sala Plena del Tribunal Fiscal está compuesta por el total de vocales y determina los procedimientos para su mejor desempeño y aprueba los criterios que serán emitidos con el carácter de jurisprudencia obligatoria.

11 Mediante Decreto Supremo N° 097-2002-EF se aprobó un mecanismo de selección y ratificación que incorporó la participación de la sociedad civil en él. De acuerdo con su parte considerativa, la finalidad de su emisión fue la de garantizar la independencia técnica que requieren los miembros del Tribunal Fiscal para el desempeño de sus funciones. La norma ratifica lo establecido por el Código Tributario en cuanto a que se requiere la emisión de una resolución suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas para el nombramiento y ratificación, más dispone que la selección se hará por un concurso de méritos abierto al público, a cargo de una Comisión conformada por un representante del Ministro de Economía y Finanzas, quien la presidirá y tendrá voto dirimente, el Presidente del Tribunal Fiscal, el Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional más antigua, y el Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Privada más antigua. Para la ratificación se exige opinión favorable de la Comisión, quien de acuerdo con el último reglamento aprobado efectúa la evaluación en función del desempeño.

12 Mediante Sentencia de 13 de octubre de 2006, el Tribunal Constitucional precisó diversos puntos de la sentencia recaída en el caso Salazar Yarlenque.

13 Sin embargo si la Resolución del Tribunal Fiscal ha omitido pronunciarse sobre un aspecto impugnado, es oscura o contiene errores materiales, puede ser susceptible de una solicitud de ampliación, aclaración o corrección, dentro del plazo de 5 días de notificada.

14 Ataliba, Geraldo. "Recursos jurídicos del contribuyente", Boletín DGI 297, pág.275)

15 Buitrago e Iujvidin "Garantías del contribuyente en sede administrativa", Revista Derecho Tributario T. 1° IX. p.81 y sgtes., trabajo presentado sobre la base del presentado por los autores en las XXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, noviembre de 1993)

16 "Fernández Arias Elena y otros c/ Poggio (Suc) Fallos del 19 de setiembre de 1960 ; "Dumit Carlos E. c/ Instituto Nacional de Vitivinicultura del 11 de agosto de 1972 y "Casa Enrique Schuster" del 27/10/87, esp. Consid. 5° y 6°) y más recientemente "Angel Estrada" del 5/4/2005

17 CSJN Angel Estrada y Cía SA c/ Secretaría de Energía y Puertos; Considerandos 12 a 14. Sentencia del 5/4/2005.

BREVIARIO

“Sin abogados, no hay leyes; sin leyes, no hay Derecho; sin Derecho no hay Justicia; sin Justicia, no hay nada”

Sócrates

“La libertad práctica no consiste en otra cosa que en la administración de la justicia y en el cumplimiento austero de las leyes, para que el justo y el débil no teman”

Simón Bolívar

“Ten fe en el Derecho como el mejor instrumento para la convivencia humana, en la justicia como destino normal del derecho, en la paz como sustantivo bondadoso de la justicia y sobre todo ten fe, sin la cual no hay derecho, ni justicia ni paz”

Eduardo J. Couture

“La Justicia es la reina de las virtudes republicanas y con ella se sostiene la igualdad y la libertad”

Simón Bolívar

“Si el hombre fracasa en conciliar la justicia y la libertad, fracasa en todo”

Albert Camus

“La sociedad está bien ordenada cuando los ciudadanos obedecen a los Magistrados y los Magistrados a las leyes”

Solón

