

Pontificia Universidad Católica del Perú
Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

“¿Reclamar o no reclamar? esa es la cuestión”: Análisis del segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario con el Principio de Prohibición de la “Reformatio in Peius”

Trabajo Académico para optar por el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

AUTOR:

Luis Fernando Vera Carrión

ASESOR:

Beatriz de la Vega Rengifo

CÓDIGO DEL ALUMNO:

20073226

2018

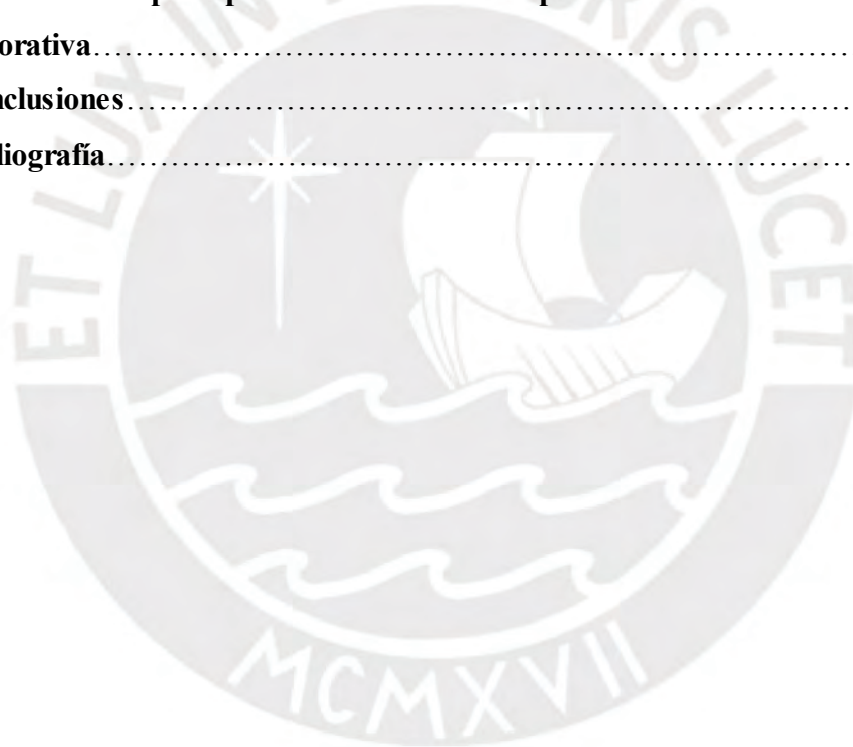
RESUMEN

La presente investigación se originó al revisar algunos casos en los cuales los contribuyentes alegaban que la facultad de reexamen, utilizada por la Administración Tributaria, había vulnerado Principios constitucionales como el Principio de prohibición de la reforma peyorativa, los contribuyentes señalaban que al resolver sus recursos de reclamación la SUNAT aumentó los montos de los reparos iniciales causándole un perjuicio mayor al que había determinado en el procedimiento de fiscalización. Así pues, este artículo tiene como objetivo determinar si el segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario (por medio del cual se faculta a la Administración Tributaria a aumentar el monto del reparo) vulnera la prohibición de la reforma en peor, debido a que permite que se aumente el monto de los reparos iniciales, con lo cual se podría concluir, en un primer momento, que desincentiva a los contribuyentes a presentar recursos de reclamación o apelación debido a que al hacerlo tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal podrían, utilizando el reexamen, aumentar la suma de los reparos. No obstante ello, conforme al análisis efectuado en este breve artículo se ha concluido que la facultad de reexamen no es una excepción a la reforma en peor o no vulnera este principio debido a que el reexamen se fundamenta en otros Principios como el de Verdad Material y el Impulso de Oficio, principios administrativos cuya inobservancia vulneran el derecho al debido procedimiento, asimismo, se analiza el tercer párrafo del artículo 127° del Código Tributario mediante el cual se regula el procedimiento a seguir cuando la Administración Tributaria aumente el reparo, con lo cual se concluyó que lo regulado en el segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario no coloca en una situación de indefensión al contribuyente.

Índice

Resumen

1. Introducción.....	4-5
2. Aspectos generales de la facultad de reexamen.....	5-6
3. Los Principios que fundamentan a la facultad de Reexamen y los objetivos de esta facultad.....	6-14
4. El Principio de Prohibición de la “Reformatio in peius”.....	14-18
5. Comentarios al segundo párrafo del artículo 127º y su “supuesta” vulneración al principio de “Reformatio in peius” o reforma peyorativa.....	18-20
6. Conclusiones.....	20-21
7. Bibliografía.....	22



1. Introducción

La Administración Tributaria cuenta con diversas facultades para poder verificar o fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, las cuales en diversas ocasiones han sido cuestionadas por éstos, atribuyéndoles vicios de nulidad por infringir normas legales o constitucionales.

De todas las facultades que son discutidas por los contribuyentes, en este breve artículo comentaremos sobre la facultad de reexamen, prevista en el artículo 127° del Código Tributario, específicamente, lo regulado por el segundo párrafo de éste en el cual por medio del reexamen, el órgano resolutor puede aumentar el monto inicial de los reparos establecidos en el procedimiento de fiscalización e impugnados por el contribuyente.

Cabe mencionar que esta facultad es discutida por los administrados debido a que existen posturas¹ que sustentan que éstos se podrían ver perjudicados al impugnar los actos administrativos emitidos por la SUNAT, ya que al momento de resolver, dicha entidad, al aplicar la facultad de reexamen, podría aumentar el monto de los reparos determinados por la Administración Tributaria con lo cual se vulneraría el Principio conocido como “Reformatio in peius” o Reforma en peor. Se alega por medio de la facultad de reexamen, el hecho de impugnar las resoluciones emitidas por el órgano recaudador los perjudicaría debido a que terminarían con una deuda tributaria mayor a la original.

Así pues, este artículo pretende analizar si la SUNAT, por medio de la facultad de reexamen, vulnera el principio de prohibición de la reforma en peor, reconocido por nuestra ordenamiento legal, cuando aumente el monto de reparo establecido en un primer momento por ella, para lo cual adelantamos nuestra posición al señalar que esto no resulta posible atendiendo a los principios que fundamentan a la facultad de reexamen, sus objetivos y la naturaleza del principio de prohibición de reforma en

¹ Entre ellas, las de la doctora María Eugenia Caller, quien indica que con la facultad de reexamen se ha regulado una excepción a la Prohibición de la Reforma en Peor, asimismo, el doctor Hernández Berenguel indica que la regulación de la facultad de reexamen permite la reforma en peor por avalar el incremento del monto del reparo sometido al reexamen.

peor, lo cual nos lleva a concluir que el artículo 127° del Código Tributario sí respeta dicho Principio al prohibir que se emitan nuevas sanciones por medio del reexamen.

2. Aspectos generales de la facultad de reexamen

La facultad de reexamen se encuentra prevista en el artículo 127° del Código Tributario como aquella facultad del órgano encargado de resolver, si bien expresamente el Código no señala que esta facultad la ostenta la SUNAT, los párrafos tercero y quinto del artículo 127°² hacen suponer que ello fuera así, ya que solo se refieren al órgano resolutor del recurso de reclamación el cual sería la Administración Tributaria, esto resultaría lógico, pues es la Administración Tributaria quien ha realizado el proceso de fiscalización y quien se encuentran en mejor posición para poder volver a hacer el nuevo examen de los hechos controvertidos.

Del mismo modo, el artículo 127° señala que por medio del reexamen se puede realizar un nuevo análisis completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados (en el recurso de reclamación) y que para ello si lo cree necesario la SUNAT puede llevar a cabo nuevas comprobaciones.

En el segundo párrafo del artículo 127° se limita la actuación de la Administración Tributaria al señalar que solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados para incrementar sus montos o disminuirlos.

Como bien se señaló anteriormente, en el primer párrafo se determinó que la SUNAT se encontraba facultada para realizar un análisis completo de todos los aspectos del asunto controvertido aunque no hayan sido planteados por el contribuyente, sin embargo, en el segundo párrafo se indica que la SUNAT solo puede modificar los

² Artículo 127°.- Facultad de reexamen

(...)

En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes.

(...)

Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer recurso de apelación. (...)"

reparos que se hicieron en la etapa de fiscalización o verificación y que hayan sido impugnados, solo para aumentar o disminuir sus montos, como puede apreciarse, el segundo párrafo limita su actuación solo a los reparos de la etapa de fiscalización/verificación, esto se concluye haciendo una lectura conjunta del artículo 127° del Código Tributario con el artículo 129° del mismo Código en el cual se establece que las resoluciones (tanto de la SUNAT como del Tribunal Fiscal) decidirán sobre todas las consideraciones planteadas por los interesados y las que se desprendan del expediente, es decir que se refiere al asunto controvertido el cual fue planteado por los administrados al momento de impugnar los reparos establecidos por la Administración Tributaria.

El tercer párrafo del artículo 127° plantea la situación en que se aumenta el monto del reparo impugnado, en este caso se ha determinado que la Administración Tributaria debe comunicar el incremento al contribuyente a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa y para que no se vea afectado por el aumento del monto de reparo, es decir, que se permite que el contribuyente ejerza su derecho de contradicción, formule alegatos y presente medios probatorios pertinentes en los cuales pueda manifestar las razones por las cuales no debe aumentarse la deuda tributaria.

Los párrafos cuarto y quinto señalan que no puede establecerse nuevas sanciones por medio del reexamen y que contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados solo cabe interponer recurso de apelación contra el Tribunal Fiscal, respectivamente.

De acuerdo a lo indicado en los párrafos anteriores, puede concluirse que el reexamen es una facultad otorgada a la Administración Tributaria y la autoriza a volver a examinar ciertos puntos de su primera determinación los cuales son observados por el contribuyente en su recurso de reclamación, cabe resaltar que las observaciones efectuadas por los administrados pueden ser sobre hechos o sobre la aplicación del derecho, por lo que el reexamen podrá realizarse sobre los hechos o sobre el derecho aplicado.

3. Los Principios que fundamentan a la facultad de Reexamen y los objetivos de esta facultad

El procedimiento contencioso tributario como un procedimiento administrativo

Continuando con la naturaleza de la facultad de reexamen y para determinar que principios lo fundamentan así como sus objetivos finales, es importante mencionar que ésta facultad es regulada en el Capítulo I, referido a las Disposiciones Generales del Título III, en el cual se señala el procedimiento contencioso tributario ubicado en el Libro Tercero y correspondiente a los Procedimientos Tributarios; ello significa que debe considerársele como una norma que regula el procedimiento contencioso tributario y, por lo tanto, resulta importante considerar lo establecido en la Ley del Procedimiento administrativo General- Ley N° -27444, con relación al procedimiento administrativo, ello en virtud de que el artículo 29° de la mencionada Ley del Procedimiento Administrativo General señala que se entiende por procedimiento administrativo al 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.

No cabe duda de que en virtud del artículo citado en el párrafo anterior, el procedimiento contencioso tributario califica como un procedimiento administrativo por lo que de acuerdo a lo señalado por el artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario, las normas de la Ley N° 27444 aplican supletoriamente a este siempre que no lo desnaturalicen³, ello concordado con lo establecido por la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, que modificó el Código Tributario y entró en vigencia desde el 31 de diciembre de 2016 el cual estableció lo siguiente:

³ 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.

“QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 12722:

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo I 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 artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndoles de aplicación lo dispuesto en el artículo 230° de la Ley N° 27444 (...).”

En relación a lo señalado en los párrafos anteriores somos partidarios de indicar que el procedimiento contencioso tributario se encuentra sujeto al cumplimiento de los Principios administrativos regulados en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley N°- 27444⁴, al ser principios que sustentan el procedimiento administrativo.

⁴ *“Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo*

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

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.

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.

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.

1.5. Principio de imparcialidad.- Las autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general.

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.

1.7. Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

1.8. Principio de buena fe 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. La autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la presente Ley.

Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procedimental.

1.9. Principio de celeridad.- Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

1.10. Principio de eficacia.- Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados.

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

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.

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

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

1.13. Principio de simplicidad.- Los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir.

1.14. Principio de uniformidad.- La autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidos en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados.

1.15. 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 una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

Al respecto Renée Espinoza Bassino ha concluido que *“Para hablar sobre el contenido y los alcances de la facultad de reexamen es conveniente acudir a la doctrina y legislación del Derecho Administrativo, en tanto el procedimiento tributario es un procedimiento administrativo y como tal le son aplicables las normas y principios que lo sustentan, salvo en aquellos aspectos en los que el procedimiento tributario tiene una regulación propia (...)”*⁵.

Nosotros coincidimos con lo señalado por Espinoza Bassino en el hecho de que el procedimiento contencioso tributario califica como un procedimiento administrativo, por lo tanto el procedimiento tributario debe acatar lo previsto por las normas administrativas como por ejemplo los Principios del procedimiento administrativo, en ese sentido es importante resaltar algunos de éstos Principios en los cual consideramos se funda la facultad de reexamen, entre ellos consideramos como el más importante al Principio de Verdad Material establecido en el numeral 1.11 del

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.

1.16. Principio de privilegio de controles posteriores.- La tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz.()*

1.17. Principio del ejercicio legítimo del poder.- La autoridad administrativa ejerce única y exclusivamente las competencias atribuidas para la finalidad prevista en las normas que le otorgan facultades o potestades, evitándose especialmente el abuso del poder, bien sea para objetivos distintos de los establecidos en las disposiciones generales o en contra del interés general.

1.18. Principio de responsabilidad.- La autoridad administrativa está obligada a responder por los daños ocasionados contra los administrados como consecuencia del mal funcionamiento de la actividad administrativa, conforme lo establecido en la presente ley. Las entidades y sus funcionarios o servidores asumen las consecuencias de sus actuaciones de acuerdo con el ordenamiento jurídico.

1.19. Principio de acceso permanente.- La autoridad administrativa está obligada a facilitar información a los administrados que son parte en un procedimiento administrativo tramitado ante ellas, para que en cualquier momento del referido procedimiento puedan conocer su estado de tramitación y a acceder y obtener copias de los documentos contenidos en dicho procedimiento, sin perjuicio del derecho de acceso a la información que se ejerce conforme a la ley de la materia.

2. Los principios señalados servirán también de criterio interpretativo para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, como parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general, y para suplir los vacíos en el ordenamiento administrativo.

La relación de principios anteriormente enunciados no tiene carácter taxativo.”

⁵ ESPINOZA BASSINO, Renée. Facultad de Reexamen en el Procedimiento Tributario. En: El procedimiento contencioso tributario. Derechos y Garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial. Palestra Editores, Lima: 2015, pp: pp: 400.

numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario que señala lo siguiente:

“Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

(...)

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. (...).”

Respecto a la verdad material, Morón Urbina señala que por medio de este Principio *“las actuaciones administrativas deben estar dirigidas a la identificación y esclarecimiento de los hechos reales producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas, y, en su caso, probadas por los administrados participantes en el procedimiento. En sentido inverso, el principio pretende que la probanza actuada en el procedimiento permita distinguir cómo en realidad ocurrieron los hechos (verdad real o material) de lo que espontáneamente pueda aparecer en el expediente de acuerdo a las pruebas presentadas por los administrados (verdad formal o aparente), para dar la solución prevista en la ley. (...)*

Conforme a la verdad material, la Administración tiene el deber de adecuar su actividad probatoria a la verdad material, lo cual no solo se logra con las acciones probatorias en el procedimiento de evaluación previa, sino con la fiscalización posterior en los que se convierte en instrumento necesario para que la autoridad pueda reconocer la verdad de los hechos no obstante haber provisionalmente aceptado lo solicitado por la Administración.”⁶

⁶ MORÓN URBINA, Juan Carlos. “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”, Gaceta Jurídica S.A., 12ava edición, Lima: 2004, pp: 80.

Asimismo, tenemos al Principio de Impulso de Oficio, regulado en el numeral 1.3 del numeral 1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444 el cual señala que 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 cercanas.

Tanto el Principio de Impulso de Oficio como de Verdad Material pueden encontrarse regulados implícitamente en el Código Tributario, específicamente de una lectura concordada de los artículos 126°, 127°, 128° y 129° del Código.

En efecto el artículo 126° del Código Tributario establece la facultad del órgano encargado de resolver de ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver, en cualquier estado del procedimiento, podemos advertir la relación entre este artículo y los Principios de Impulso de Oficio (facultad del órgano resolutor de requerir medios probatorios por su cuenta) y la Verdad Material (el fin de dicho artículo es que el órgano resolutor tenga todos los elementos claros antes de resolver la cuestión).

Respecto a la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario, consideramos que tiene sus cimientos en ambos Principios pues se puede apreciar que se faculta a la Administración Tributaria a reevaluar los aspectos del asunto controvertido a fin de que ésta pueda verificar la realidad de los hechos y también para que corrija algún error que haya podido cometer, pero limita este nuevo examen a los reparos impugnados en el recurso de reclamación.

Los artículos 128° y 129° del Código Tributario señalan que los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de ello por deficiencia de la Ley, y que las resoluciones deben expresar los fundamentos de hecho y de derecho que les sirvan de base, así como que decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente lo cual se relaciona con el impulso de oficio (al tener que resolver el juez a pesar de que se encuentre con deficiencia de la Ley) y la verdad material (resolver sobre todas las cuestiones planteadas que suscite el expediente).

El Tribunal Fiscal también ha reconocido la aplicación de los mencionados principios al procedimiento contencioso tributario. Así en la Resolución N° 3060-1-2005 estableció que los principios de impulso de oficio y verdad material son de observancia obligatoria cuando el pronunciamiento de la Administración Tributaria pueda involucrar al interés público.

Del mismo modo en la Resolución N° 6848-1-2005 señaló que la SUNAT se encontraba obligada a realizar las verificaciones que resultaran pertinentes a efecto de sustentar fehacientemente su reparo.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3199-1-2010 el Tribunal dispuso la realización y actuación de una pericia a fin de esclarecer el asunto de controversia al amparo del primer párrafo del artículo 126° del Código Tributario y la norma que regula el Principio de Verdad Material.

Caller Ferreyros menciona las Resoluciones 1881-A-2008, 9513-3-2003, 3851-1-2007 y 1343-1-2006 en las cuales el Tribunal Fiscal revocó o declaró la nulidad de la resolución apelada y ordenó a la SUNAT a que requiera las pruebas que considere pertinentes, en virtud del Principio de Verdad Material.⁷

Con respecto a ello, Espinoza Bassino indica que los artículos señalados anteriormente, entre los cuales encontramos a la facultad de reexamen, demuestran que el procedimiento tributario, al igual que el administrativo general tiene como objetivo buscar la verdad material y no solo la verdad formal; asimismo se busca que el órgano resolutor aplique el impulso de oficio y agote de oficio todos los medios probatorios que estén a su alcance para poder identificar y comprobar los hechos reales producidos⁸.

⁷ CALLER FERREYROS, María Eugenia. La facultad de Reexamen. Su regulación en el Código Tributario. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 55, Tomo II- XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima: 2013, pp: 149.

⁸ Espinoza Bassino, Op. Cit. pp: 374-375.

En conclusión podemos concluir que el procedimiento contencioso tributario debe llevarse a cabo siguiendo los principios regulados en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Del mismo modo, la facultad de reexamen establecida en el artículo 127° del Código Tributario se funda en diversos principios del derecho administrativo regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, resaltando entre ellos el Principio de Verdad Material por medio del cual se establece la obligación de los órganos resolutores buscar la realidad de los hechos controvertidos no limitándolos a examinar solo respecto a lo alegado por las partes, y el Principio de Impulso de Oficio que faculta a éstos órganos a agotar todos los medios posibles para descubrir la verdad material.

4. El Principio de Prohibición de la “*Reformatio in peius*”

El Principio que prohíbe la Reforma en Peor o “*Reformatio in peius*” tiene su origen en el Derecho Romano y se concibe como un principio que impide que el órgano encargado de resolver un caso o revisor en segunda instancia, modifique lo resuelto por la primera en detrimento del impugnante. Según Enrique Palacios, ello significa que cualquier modificación al mandato contenido en una resolución judicial que está siendo revisada no puede ser más gravoso o perjudicial para el sujeto que impugnó la primera resolución⁹.

Del mismo modo, Guzmán Napurí indica que el Principio que prohíbe la *Reformatio in Peius*, impide que se efectúe la modificación de la resolución impugnada por el recurrente y que se produzca un perjuicio al administrado¹⁰

En el caso de la doctrina extranjera, el español Juan José Cobo Plana define a la Reforma en Peor de la siguiente manera:

⁹ PALACIOS PAREJA, Enrique. Modificaciones al Código Procesal Civil. *Reformatio in Peius*. En Revista THEMIS N° 58, Lima: 2010. Pp, 164.

¹⁰ GUZMAN NAPURÍ, Christian. Manual del Procedimiento Administrativo General. Segunda Edición, Instituto Pacífico, Lima: 2016, pp. 690.

*“El Principio Prohibitivo de la ‘Reformatio in peius’ impide al Tribunal ‘ad quem’ hacer un pronunciamiento que agrave la situación que para el apelante resulta de la sentencia de primera instancia. (...)”.*¹¹

Como bien puede apreciarse de las mencionadas definiciones, la prohibición de la reforma en peor permite lo siguiente en beneficio del administrado que presenta un recurso impugnatorio contra la resolución original:

- Que la situación del administrado no sea afectada por una segunda resolución del órgano administrador, sin que el administrado haya podido defenderse (Derecho de Defensa).
- Que el administrado no sea disuadido de presentar recursos impugnatorios, por el hecho de que pueda perjudicarse con la resolución de segunda instancia (Derecho a interponer recursos impugnatorios).

En el siguiente acápite revisaremos como el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto a la Reforma en peor y como se regula este Principio en nuestro ordenamiento jurídico.

Pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto al Principio de Prohibición de la Reforma en Peor en las Sentencias del Tribunal Constitucional:

La Interdicción de la Reforma en Peor, también ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional Peruano (ente reconocido como máximo intérprete de la Constitución Política del Perú) el cual en diversas resoluciones se ha pronunciado respecto al Principio materia de análisis como veremos a continuación.

En la Sentencia recaída en el Expediente N° 01918-2002-HC, de fecha 10 de setiembre de 2002, señaló lo siguiente:

¹¹ COBO PLANA, Juan José. La Sentencia Civil: Forma, contenido, motivación, plazo, firma, aclaración, congruencia, lura Novit Curia, Reformatio in Peius, condena al pago de intereses. Imposición de Costas. Jurisprudencia práctica. Dykinson, Madrid: 1995. Pp, 144.

“(...) 4. La interdicción de la reformatio in peius o reforma peyorativa de la pena es una garantía del debido proceso implícita en nuestro texto constitucional. Si bien tal interdicción se identifica íntimamente con el derecho de defensa, pues agravar una pena para condenar por un ilícito que no haya sido materia de acusación, importa una grave afectación del mentado derecho, es indudable que la proscripción de la reformatio in peius también tiene una estrecha relación con el derecho de interponer recursos impugnatorios. En efecto, y en la línea de lo mencionado en su momento por el Tribunal Constitucional Español (STC 45/1993, FJ 2º), admitir que el Tribunal que decide el recurso tiene facultad para modificar de oficio, en perjuicio y sin audiencia del recurrente, la sentencia íntegramente aceptada por la parte recurrida, sería tanto como autorizar que el recurrente pueda ser penalizado por el hecho mismo de interponer su recurso, lo que supone introducir un elemento disuasivo del ejercicio del derecho a los recursos legalmente previstos.”

En la Sentencia recaída en el Expediente N° 01553-2003-HC, de fecha 02 de setiembre de 2004, el Tribunal Constitucional señaló que la reforma peyorativa es una garantía al debido proceso la cual se relaciona con los derechos de defensa y de interponer recursos impugnatorios. En esta Sentencia se determina que mediante dicho principio el órgano jurisdiccional que conoce de un proceso en segunda instancia no puede empeorar la situación del recurrente en caso de que solamente este hubiera recurrido la resolución emitida en primera instancia. De acuerdo a ello el Tribunal Supremo reconoció que el Principio de reforma en peor no tiene aplicación en aquellos casos en los cuales ambas partes no están de acuerdo con la sentencia de primera instancia, es decir, cuando el propio Estado, a través del Ministerio Público, haya mostrado su disconformidad con la pena impuesta a través de un recurso impugnatorio. Asimismo, en la Sentencia recaída en el Expediente 03155-2007-PHC/TC, de fecha 07 de noviembre de 2007, el Tribunal Constitucional también ha definido a la prohibición de la reformatio in peius, de la misma manera a las Sentencias mencionadas anteriormente.

Por lo cual de la revisión de las resoluciones anteriores se puede advertir que el Tribunal Constitucional ha reconocido a la Prohibición de Reforma en Peor como un principio reconocido implícitamente en la Constitución Política, que cumple una

función de garantía del administrado al debido proceso y que salvaguarda los derechos de defensa y de interposición de recursos impugnatorios.

La regulación del Principio de Prohibición de la Reforma Peyorativa en nuestro ordenamiento legal:

La proscripción de la Reforma Peyorativa, ha sido reconocida, según el Tribunal Constitucional, de manera implícita en la Constitución Política, específicamente en el numeral 3 del artículo 139° de nuestra Carta Magna, en la cual se regulan los principios de la administración de justicia, en dicho numeral se ha previsto a la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional como un principio y derecho de la función jurisdiccional.

Del mismo modo, el artículo 370° del Código Procesal Civil reconoce a la prohibición de la reforma peyorativa cuando establece que: *“El juez superior no puede modificar la resolución impugnada en perjuicio del apelante, salvo que la otras parte también haya apelado o adherido o sea un menor de edad. (...)”*.

Cabe resaltar que si bien en la Constitución Política el principio al debido proceso ha sido regulado dentro de los principios de la función jurisdiccional y no administrativa, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el expediente 4289-2004-AA/TC ha expresado en los fundamentos 2 y 3, respectivamente, que *“(...) el debido proceso, como principio constitucional, está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos (...)*. Asimismo el Tribunal Constitucional, en la misma Sentencia señaló que el derecho al debido proceso y los derechos que contiene son invocables y, por lo tanto, están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo.

Como bien ha señalado el Tribunal el derecho al debido proceso, con todos los principios, derechos y garantías que éste conlleve, debe reconocerse en el ámbito

administrativo, en ese orden de ideas, se debe concluir que el principio de prohibición de la reforma peyorativa debe respetarse en el ámbito del procedimiento administrativo, así como en el jurisdiccional.

Ello se condice con el numeral 2 del artículo 187° de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece:

“Artículo 187°.- Contenido de la resolución

(...)

187.2 En los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la administración de iniciar de oficio un nuevo procedimiento, si procede.”

Asimismo, el numeral 237.3 del artículo 237° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, ha reconocido el Principio analizado, exactamente en el Subcapítulo I, referido a la Potestad Sancionadora, en el cual señala:

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

Respecto a la regulación que se encuentra en el Código Procesal civil y la Ley N° 27444, puede advertirse que la prohibición de la reforma en peor aplica en cualquier procedimiento en el cual se evidencie un perjuicio en la situación del administrado ocasionado por una resolución; ello debido al principio de proscripción de la reforma en peor, la cual se encuentra asociada con el principio al debido proceso, así como con los derechos a la defensa y de interponer recursos impugnatorios, los cuales no se agotan o no se han reconocido solamente para los procedimientos sancionadores sino en todos los procedimientos administrativos y judiciales. Este criterio también ha sido recogido por el Tribunal Constitucional en el expediente N° 01803-2004-AA, de fecha 25 de agosto de 2004, en el cual se dejó establecido en su fundamento 26 que la garantía constitucional de la reformatio in peius debe entenderse como una garantía que proyecta sus efectos en el procedimiento sancionador y en todo

procedimiento donde el Estado ejercite su poder de sanción y haya establecido un sistema de recursos para su impugnación.

Por último cabe indicar que el Código Tributario no hay un artículo que de manera expresa prohíba la reforma en peor de manera general con excepción de lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 127°, lo cual se abordará en el siguiente punto.

5. Comentarios al segundo párrafo del artículo 127° y su “supuesta” vulneración al principio de “Reformatio in peius” o reforma peyorativa

La prohibición de la Reforma en Peor en el ámbito tributario se puede advertir de manera expresa en el cuarto párrafo del artículo 127° del Código Tributario en el cual se prohíbe a la SUNAT y al Tribunal Fiscal que se impongan nuevas sanciones a los contribuyentes mediante la facultad de reexamen. Puede apreciarse que lo que el legislador ha previsto es evitar que el contribuyente se vea perjudicado con otras multas emitidas por los órganos resolutores cuando presente sus recursos de reclamación o apelación, lo cual sería un desincentivo a su derecho a contradecir lo resuelto por la Administración.

En lo referido a si el segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario respeta el principio de Reformatio in Peius, debe efectuarse un examen en el sentido de establecer si el reexamen como tal perjudica o agrava la situación inicial del contribuyente y así el principio al debido procedimiento respecto a los derechos de defensa y de presentación de recursos impugnatorios.

Se ha indicado en la doctrina que la facultad de reexamen contiene una excepción a la prohibición de la reforma en peor al permitir que mediante un nuevo examen del asunto controvertido se efectúen nuevas comprobaciones y se pueda incrementar el monto del reparo¹².

¹² CALLER FERREYROS, María Eugenia. Op. Cit., pp: 156

Como bien se ha concluido anteriormente, la facultad de reexamen permite que el órgano resolutor pueda efectuar una nueva revisión del asunto controvertido respecto a reparos que hayan sido impugnados por parte de los contribuyentes con lo cual se permite que se aumente el monto del reparo inicialmente calculado por la SUNAT. En principio se advierte que en este supuesto existe una situación por la cual se produciría la reforma en peor para aquel contribuyente que no conforme con los reparos efectuados por la Administración Tributaria en la fiscalización presente su recurso de reclamación por el cual se le aumente el monto de los reparos efectuados en un inicio.

Sin perjuicio de lo expresado en el párrafo anterior, no debe perderse de vista cuales son los principios que fundamentan la facultad de reexamen entre ellos el Principio de Verdad Material por medio del cual el órgano resolutor debe buscar, por todos los medios posibles, la verdad de los hechos independientemente de lo que le indican las partes y para encontrar o esclarecer mejor esos hechos puede utilizar los medios que juzgue necesarios para llegar a la verdad.

En ese sentido la facultad de reexamen tiene como objetivo que el órgano resolutor (SUNAT o Tribunal Fiscal) realice una nueva verificación de lo fiscalizado con lo cual se puede aumentar o disminuir el monto de los reparos iniciales, adecuándose al monto que debió declararse por el contribuyente o que debió determinarse por la SUNAT, es decir, el impuesto calculado correctamente de acuerdo a la real capacidad contributiva del deudor tributario. En ese sentido, no puede hablarse de una reforma en peor si el monto que debió determinarse en un principio ha sido determinado por la facultad de reexamen, respetando el Principio de Verdad Material.

Agregado a ello, el tercer párrafo del artículo 127° establece el procedimiento a seguir cuando el órgano resolutor incrementa el monto de los reparos impugnados; el Código indica que el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que el contribuyente formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. Ello significa que no se produce una vulneración al derecho de defensa del contribuyente, debido a que el Código permite que ante el incremento del monto que afecta la situación inicial de éste, se le dé la oportunidad de contradecir lo establecido por el órgano resolutor y actuar medios

probatorios que justifiquen sus argumentos; para ello el Código indica que el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, y se le da a este procedimiento un tratamiento de reclamación, la cual también puede ser apelada ante el Tribunal Fiscal de acuerdo al último párrafo del artículo 127° del Código Tributario, con lo cual tampoco se limita el derecho del deudor tributario a presentar los recursos impugnatorios prescritos por el Código como son la reclamación y apelación.

6. Conclusiones

Acorde a lo concluido en el presente artículo podemos concluir que la facultad de reexamen por medio de la cual la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal aumentan el monto del reparo inicial, no es una excepción y no vulnera el Principio que prohíbe la reforma en peor, debido a que, lo que busca el artículo analizado, el cual se fundamenta en el Principio de Verdad Material, es determinar la verdadera situación del contribuyente, por ejemplo, la determinación correcta del impuesto a pagar, por lo que no puede producirse una reforma peyorativa cuando se ha determinado el monto que siempre se debió determinar o pagar por parte del contribuyente y tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal están obligados a resolver los casos justificando sus decisiones buscando la verdad material.

Asimismo, como bien se ha concluido en los puntos anteriores, los derechos que busca defender la prohibición de la reforma en peor son el derecho a la defensa y el derecho a interponer recursos impugnatorios, por lo que de acuerdo a la redacción del tercer párrafo del artículo 127° del Código Tributario se ha verificado que no se genera una situación de indefensión para el contribuyente, puesto que ante la aplicación de la facultad de reexamen se permite que éste presente alegatos y escritos a fin de contradecir la nueva determinación efectuada por la SUNAT, por lo que se le da un tratamiento de procedimiento contencioso tributario a aquellas observaciones reexaminadas por la SUNAT y el Tribunal Fiscal; con lo cual no podría haber una vulneración a los derechos de defensa y de interponer recursos impugnatorios, y por lo tanto no estamos ante una excepción o una vulneración del Principio de “*Reformatio in peius*”.

7. Bibliografía

ESPINOZA BASSINO, Renée. Facultad de Reexamen en el Procedimiento Tributario. En: El procedimiento contencioso tributario. Derechos y Garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial. Palestra Editores, Lima: 2015.

MORÓN URBINA, Juan Carlos. “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”, Gaceta Jurídica S.A., 12ava edición, Lima: 2004.

CALLER FERREYROS, María Eugenia. La facultad de Reexamen. Su regulación en el Código Tributario. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 55, Tomo II- XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima: 2013.

PALACIOS PAREJA, Enrique. Modificaciones al Código Procesal Civil. Reformatio in Peius. En Revista THEMIS N° 58, Lima: 2010.

GUZMAN NAPURÍ, Christian. Manual del Procedimiento Administrativo General. Segunda Edición, Instituto Pacífico, Lima: 2016.

COBO PLANA, Juan José. La Sentencia Civil: Forma, contenido, motivación, plazo, firma, aclaración, congruencia, Iura Novit Curia, Reformatio in Peius, condena al pago de intereses. Imposición de Costas. Jurisprudencia práctica. Dykinson, Madrid: 1995.

