

Principios del Procedimiento Administrativo y Procedimientos Tributarios

Ficha Técnica

Autor : Dr. Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León*

Título : Principios del Procedimiento Administrativo y Procedimientos Tributarios

Fuente : Actualidad Empresarial, N° 192 - Primera Quincena de Octubre 2009

1. Introducción

Los principios del procedimiento administrativo son aplicables a los procedimientos administrativos generales y especiales.

Por tanto estos principios deben ser respetados por el procedimiento tributario en particular.

A continuación ofrecemos un estudio sobre los más importantes principios del procedimiento administrativo y sus relaciones con el procedimiento tributario.

2. Procedimiento administrativo: concepto

El procedimiento administrativo son las actuaciones del administrado ante la administración y viceversa¹. Cada actuación debe respetar cierto orden secuencial. Además cada actuación debe observar determinada forma, contenido, requisitos, efectos, etc.

Por ejemplo cuando un contribuyente reclama sobre una Resolución de Determinación de la SUNAT, está comenzando a movilizar de modo ordenado y sistemático toda una maquinaria de esta institución, para generar una respuesta.

Así, en el indicado procedimiento de reclamo, el contribuyente debe cumplir con una primera etapa de actuación que comienza con el planteamiento de su impugnación ante la SUNAT. Posteriormente viene la etapa probatoria.

Acto seguido se pasa a la etapa resolutoria, donde la SUNAT se pronuncia sobre el reclamo mediante una Resolución de Intendencia.

Finalmente, se llega a la etapa de ejecución de la referida Resolución de Intendencia, salvo que el contribuyente prosiga con el trámite de apelación para que el Tribunal Fiscal revise el pronunciamiento de la SUNAT.

En cuanto a la forma del reclamo, tiene que ser por escrito. En relación con el

contenido del reclamo, se deben expresar los argumentos de hecho y derecho que sustentan la impugnación.

Respecto a los requisitos del reclamo, es menester que vaya acompañado de ciertos documentos tales como la fotocopia simple de la Resolución de Determinación por ejemplo.

Por otra parte, en materia de efectos, un reclamo hace que comience a correr el plazo que tiene la Administración Tributaria para resolver el caso.

3. Procedimiento administrativo: finalidad

Generalmente el objetivo que persigue el procedimiento administrativo es la generación del acto administrativo, es decir aquella posición (decisión) oficial de la administración sobre la situación individual del administrado².

Por ejemplo, la finalidad del procedimiento de reclamación que venimos desarrollando en nuestro ejemplo es que la SUNAT fije su posición definitiva sobre la Resolución de Determinación cuestionada.

Sin embargo existen ciertos procedimientos administrativos que persiguen otros objetivos.

Por ejemplo, el procedimiento de cobranza coactiva de deudas tributarias tiene por finalidad la captación efectiva por parte del Estado de un determinado ingreso tributario.

En este caso no podemos decir que el objetivo de esta clase de procedimiento es la formulación de un acto administrativo por parte de la SUNAT por ejemplo.

4. Principios del procedimiento administrativo: consideraciones previas

Vamos a exponer un concepto sobre los principios del procedimiento administrativo y luego vamos a hacer referencia a su base legal en el Perú.

4.1. Concepto

Los principios del procedimiento administrativo son las reglas básicas que deben ser respetadas en toda actuación del administrado ante la administración y viceversa.

4.2. Base legal

En el Perú tenemos la ley N° 27444, llamada Ley del Procedimiento Administrativo General – LPAG, publicada en el

diario oficial El Peruano el 11 de abril del 2001 y vigente desde el 11 de octubre del 2001.

En la LPAG encontramos las reglas generales aplicables a todo procedimiento administrativo³. Además, específicamente en el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG se establecen los principios del procedimiento administrativo que es nuestro principal objeto de estudio.

Veamos algunos de estos principios, en función de su relevancia para el procedimiento tributario.

5. Principio de legalidad

El art. IV.1.1) de la LPAG indica que: “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le están atribuidas y de acuerdo con los fines para los que fueron conferidas”

Existe un marco normativo compuesto por la Constitución, leyes y demás dispositivos legales que constituyen verdaderos parámetros que establecen las “normas de conducta” que tienen que ser obligatoriamente respetadas en las actuaciones de la administración sobre el administrado y viceversa.

En materia tributaria el abanico de estas “normas de conducta” es amplio y variado.

Así, además de la LPAG, se deben considerar los siguientes dispositivos legales:

- Código Tributario (específicamente el Libro Tercero, desde el art. 103 hasta el art. 163,
- Ley Orgánica de Municipalidades – Ley No 27972 del 27-05-03, cuando –por ejemplo- el art. 45 de esta ley dispone que las notificaciones de carácter tributario que realizan las Municipalidades se sujetarán a las reglas del Código Tributario,
- Ley N° 26979 del 04-09-98 que regula el procedimiento de cobranza coactiva de las deudas municipales tributarias y no tributarias, etc.; y,
- La llamada “Ley de Tributación Municipal” cuyo texto ha sido aprobado por el Decreto Legislativo N° 776, vigente desde el 01-01-94, cuando –por ejemplo- en la parte final de. Art. 14.c) hace referencia al procedimiento de “objeción” respecto de la actualización de los valores de predios que realiza la Municipalidad para efectos de la liquidación del Impuesto Predial.

¹ El art. 29 de la LPAG establece 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.”

Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú

² El art. 1.1 de la LPAG prescribe que: “Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”

³ El art. II.1 de la LPAG establece que: “La presente Ley regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollados en las entidades”

En la práctica existen casos donde la Administración Tributaria que pertenece a una Municipalidad no respeta los parámetros constitucionales y legales antes indicados.

Por ejemplo hubo un caso donde una Municipalidad cobró 5.00 soles por concepto de presentación de documentos y 10.00 soles por concepto de impugnación (reclamación tributaria).

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Expediente No 3741-2004-AA/TC, ha considerado que se viola la Constitución cuando la Municipalidad pretende cobrar 10.00 por concepto de impugnación.

Al respecto, el art. 2.20) de la Constitución del Perú de 1993 establece que toda persona tiene derecho a formular peticiones ante la autoridad competente.

La posición del Tribunal Constitucional es que la Tasa-Derecho⁴ de 10.00 por concepto de impugnación no respeta el derecho de petición, entre otros derechos constitucionales de los administrados.

5.2. Discrecionalidad

En esta parte de nuestro estudio vamos a examinar el tema de la discrecionalidad de la administración desde los siguientes puntos: a) concepto; b) fundamento; y, c) límites.

5.2.1. Concepto

El principio de legalidad que venimos examinando tiene carácter relativo. Una considerable serie de actividades de la administración que ocurren antes, durante y después del procedimiento administrativo de índole legal son conocidos como "actos no reglados"; los mismos que dan lugar al importantísimo tema de la discrecionalidad por parte de la administración.

Es más –por el lado de las actuaciones que toca desarrollar a la administración– la regla general es la discrecionalidad; es decir la realización de actos no reglados. Desde esta perspectiva, los actos reglados (actividad de la administración normada por dispositivos legales, conforme al principio de legalidad) más bien viene a ser la excepción.

5.2.2. Fundamento

El tema de la discrecionalidad tiene que ver con las decisiones de la administración que no son regladas. Estas decisiones se fundamentan en criterios que no tienen que ver con el derecho, tales como los juicios de oportunidad o conveniencia, aspectos económicos, sociales, políticos, técnicos, etc.

En este sentido, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece que: "En los casos en que la Administración Tributaria se encuen-

tra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley". A su turno, el primer párrafo del art. 62 del Código Tributario dispone que: "La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar". Así mismo el art. 82 del Código Tributario dice que: "La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar infracciones tributarias". En esta misma línea el primer párrafo del art. 166 del Código Tributario prescribe que: "La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias"

Un comentario previo que deseamos formular es que la discrecionalidad de la administración es una suerte de atributo natural o propio que tiene que ver con las actuaciones diarias de todo aparato burocrático estatal. Esta discrecionalidad siempre ha existido, haya o no sido reconocida por ley.

Ahora bien, del conjunto de dispositivos legales que acabamos de citar, podemos extraer las siguientes conclusiones. En primer lugar las actuaciones de la administración no regladas se deben fundamentar en el interés público. O sea que dichas decisiones se deben sustentar en lo más conveniente para las necesidades de la sociedad y del Estado; según juicios de oportunidad, aspectos económicos, sociales, políticos, técnicos, etc. Por ejemplo en la elección de una determinada medida cautelar previa (embargo preventivo), la Administración Tributaria debe optar por aquella alternativa que resulte más eficaz para garantizar el éxito de la futura cobranza coactiva de la deuda tributaria impaga.

En segundo lugar, en el procedimiento administrativo sancionador la Administración Tributaria cuenta con discrecionalidad para aplicar sanciones. Más adelante veremos que la Administración Tributaria puede graduar la aplicación de sanciones, según criterios extra-jurídicos tales como las circunstancias de cada caso, etc.

5.2.3. Límites de la discrecionalidad

Vamos a examinar los principios de necesidad y proporcionalidad.

En virtud del principio de necesidad, si la administración tiene varios medios para cumplir con un determinado fin, debe optar por la alternativa menos desfavorable para el administrado.

Por ejemplo, el Ejecutor Coactivo de la Administración Tributaria, a la hora de llevar a cabo una medida cautelar previa respecto de una fábrica de bebidas gaseosas, deberá preferir el embargo preventivo en forma del depósito de bienes (planta o activo industrial) sin extracción; es decir

sin el desplazamiento de la maquinaria productiva; para evitar que se perjudique la empresa y se dificulte la obtención de ingresos que le permitan pagar la deuda tributaria, antes de llegar a la ejecución de la cobranza coactiva.

Por otro lado, en función del principio de proporcionalidad, la administración debe recurrir al medio más adecuado que permita el cumplimiento de una determinada finalidad, de tal modo que no se debe incurrir en medidas excesivas, desmesuradas o exorbitantes.

6. Principio del debido procedimiento

El art. IV.1.2) de la LPAG dispone que: "Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho..."

Estos elementos del debido procedimiento han sido recogidos por el Tribunal Fiscal, tal como se aprecia en la RTF N° 03619-1-2007

Muchas veces la SUNAT, mediante Resolución de Determinación, ha atribuido responsabilidad solidaria al representante legal de una persona jurídica, simplemente invocando de manera genérica las causales del art. 16 del Código Tributario que hace referencia al dolo, negligencia grave y abuso de facultades.

Este proceder de la Administración Tributaria viola el principio del debido procedimiento; toda vez que se ha generado una Resolución que no ha sido suficientemente motivada y fundada en derecho.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución No 0128-1-03 del 14-01-03 ha señalado que –en el ejemplo expuesto– la SUNAT debe especificar la causal de responsabilidad solidaria que invoca y, adicionalmente, tiene que detallar y probar los actos del miembro del Directorio de la empresa que llevarían a pensar que dicha persona ha incurrido en la referida causal en particular.

Sólo de este modo la Resolución de Determinación de nuestro ejemplo pasará a constituir una decisión motivada y fundada en derecho, respetándose de esta manera un derecho fundamental del administrado ante la actuación de la administración que tiene lugar en la etapa resolutoria del procedimiento.

7. Principio de impulso de oficio

El art. IV.1.3 de la LPAG dice 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 necesarias"

La autoridad debe liderar todas las activi-

⁴ De conformidad con la norma II.2) del Título Preliminar del Código Tributario y el art. 68.b) de la Ley de Tributación Municipal la Tasa-Derecho procede, entre otros supuestos, cuando se desarrolla un procedimiento administrativo.

dades que permitan esclarecer los hechos y contar con los elementos de juicio necesarios que le permitan elaborar actos administrativos consistentes.

El principio de impulso de oficio es relativo. La propia LPAG, en sus arts. 33, 34 y 215 se pone en el caso que la Administración Tributaria incurra en inacción.

Ante estos casos la LPAG establece como alternativa la figura del silencio administrativo (positivo o negativo); según el cual - luego de cierto plazo de planteada cierta petición por un ciudadano o empresa- si la administración no se ha pronunciado, entonces el administrado puede considerar aceptada o rechazada su solicitud, según lo disponga la ley en cada caso y de modo expreso.

En materia tributaria, muchas veces la SUNAT, Municipalidades, etc. incurren en inacción, debido a causas justificadas tales como la excesiva carga procesal que les impide promover el avance de los trámites pendientes de realización.

Otras veces esta inacción obedece a causas injustificadas tales como desorganización, negligencia, etc. de la propia Administración Tributaria. En algunos de estos casos la ley establece el silencio administrativo positivo, mientras que para otras ocasiones la ley tiene previsto el silencio administrativo negativo.

Por ejemplo, en el quinto párrafo del art. 88 del Código Tributario se ha establecido que si el administrado realiza una declaración rectificatoria en cuya virtud se determina una menor deuda tributaria y luego de 60 días la Administración Tributaria no se pronuncia sobre dicha declaración; entonces el administrado puede considerar válida dicha rectificación. Aquí opera el silencio administrativo positivo.

Por otra parte el art. 144 del Código Tributario señala que -si ante una reclamación presentada- ya han transcurrido más de 9 meses y la Administración Tributaria aún no se ha pronunciado, entonces el administrado puede considerar desestimado su reclamo (para efectos de proseguir con la respectiva apelación). Este es un caso de silencio administrativo negativo.

8. Principio de razonabilidad

El art. IV.1.3) de la LPAG reza de la siguiente manera: "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.

Esta regla debe ser concordada con el art. 230 de la LPAG. En dicho dispositivo legal se establecen los principios del procedimiento administrativo sancionador.

El art. 230.3 de la LPAG señala que, en virtud del principio de razonabilidad: *"Las autoridades deben prever que...la determinación de la sanción considere criterios como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición de la comisión de la infracción"*

En este sentido, el art. 171 del Código Tributario establece que una de las reglas básicas de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria es el principio de proporcionalidad, según el cual la sanción debe guardar relación con las circunstancias especiales que rodean a la falta cometida.

En ciertas partes del Código Tributario apreciamos que se respeta el principio de proporcionalidad. Por ejemplo en el segundo párrafo del art. 166 del Código Tributario se establece que la Administración Tributaria tiene la facultad de graduar la sanción, según las circunstancias de cada caso.

Así, la primera vez que la SUNAT detecta que una empresa no emite un comprobante de pago, procede con levantar un Acta de Reconocimiento, en cuya virtud el administrado admite la comisión de la infracción, tal como se encuentra establecido en la Resolución de Superintendencia No 141-2004/SUNAT DEL 12-06-04. El objetivo del Acta de Reconocimiento es que el administrado -por propia iniciativa- cambie de actitud y en adelante cumpla con su deber formal.

Si la SUNAT detecta que la empresa vuelve a realizar operaciones sin emitir el respectivo comprobante de pago, recién se procede con la clausura del local, según lo dispone la ley No 28092 del 19-10-03. Ante la mayor gravedad de la falta cometida, se justifica una reacción y sanción más fuerte por parte de la SUNAT; con el objetivo que el administrado cambie de actitud de una buena vez.

Sin embargo existen otros casos donde es muy discutible sostener que el Código Tributario respeta el principio de proporcionalidad. Por ejemplo, en la Tabla III del Código Tributario se ha establecido que la pequeña empresa que se ha acogido al RUS y que no se inscribe en el registro de la SUNAT debe soportar una multa equivalente al 40% de la UIT. Puede pensarse que el monto de esta sanción no guarda proporción con la falta cometida, sobre todo si tomamos en cuenta que se trata de una empresa pequeña, que muchas veces obedece a una economía de subsistencia.

9. Principio de verdad material

El art. IV.1.11 de la LPAG dice que *"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, aún cuando no hayan sido*

propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas..."

Alexandra Molina Dimitrijovich⁵ sostiene que, en virtud de este principio, la Administración Pública no debe tomar decisiones dependiendo de la verdad documental (verdad según documentos legales). Mas bien la Administración Pública debe fijar su posición sobre la situación de los administrados atendiendo a la verdad sustantiva de cada caso.

Así tenemos que -en los procedimientos administrativos contenciosos y no contenciosos que se llevan a cabo ante la Administración Tributaria- la SUNAT, Municipalidades, etc. deben contar con los elementos de juicio de hecho y de derecho que resulten necesarios para que pueda tomar una posición oficial sobre la situación del administrado (acto administrativo).

En este sentido, la Administración Tributaria tiene el deber de verificar los hechos que son relevantes para efectos tributarios, más allá de los textos de ciertos documentos legales tales como: comprobantes de pago, libros de contabilidad, formularios de las declaraciones juradas, etc.

Por ejemplo, en materia de los hechos generadores de obligaciones tributarias, sabemos que si existe el hecho imponible "A", entonces nace la obligación tributaria "AA".

En cambio si existe el hecho imponible "B", entonces nace la obligación tributaria "BB".

Por tanto es fundamental la determinación del hecho imponible producido, para establecer el nacimiento de la obligación tributaria que corresponde en particular.

Al respecto, hubo un caso concreto donde el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución No 6760-1-04 del 10-09-04, ha establecido que -para determinar la existencia de las rentas afectas (hecho imponible "A") de quinta categoría- no basta que en el texto (documento) del contrato de locación de servicios se haga referencia expresa a una relación de subordinación.

Este Tribunal agrega que la Administración Tributaria debe verificar que -en el terreno de la realidad fáctica- las labores ejecutadas por el trabajador hayan sido reglamentadas por el empleador, además que éste debe haber fijado los turnos u horas de trabajo, así como debe haber podido ejercer facultades disciplinarias. Solo de este modo la Administración Tributaria cuenta con los elementos de hecho que permiten establecer que -en este caso concreto- se ha producido un trabajo dependiente, cuya retribución (hecho imponible "A") genera el nacimiento del impuesto (obligación tributaria AA) que grava a las rentas de quinta categoría.

⁵ Molina Dimitrijovich, Alexandra.- Los Principios del Procedimiento Administrativo en la Ley del procedimiento Administrativo General: fundamentos, alcances e importancia. Revista de Derecho y Sociedad, Año XII, No 17, 2001, pág. 266