



EL DEBIDO PROCESO TRIBUTARIO Y OTRAS FORMAS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS COMO EL ARBITRAJE

Daniel Irwin Yacolca Estares¹

RESUMEN

El presente artículo desarrolla los aspectos más relevantes del debido proceso tributario, con la finalidad de resaltar su importancia en la solución de conflictos o incertidumbres en materia tributaria que se generan en la sociedad, dada la complejidad del sistema tributario y de los tributarios. Actualmente es necesario que se utilice otros medios de resolución de conflicto como el arbitraje tributario.

ETIQUETAS: debido proceso tributario, estado de derecho, competencia tributaria, ciclo del proceso tributario, arbitraje tributario.

THE CONTRIBUTION OF THE EU - MERCOSUR AGREEMENT TO INTERNATIONAL ENVIRONMENTAL GOVERNANCE

ABSTRACT

This article develops the most relevant aspects of the due tax process, in order to highlight its importance in the resolution of conflicts or uncertainties in tax matters that are generated in society, given the complexity of the tax system and the tributaries. Currently it is necessary to use other means of conflict resolution such as tax arbitration.

TAGS: tax due process, rule of law, tax jurisdiction, tax process cycle, tax arbitration.

1. ORIGEN DEL DEBIDO PROCESO

El debido proceso tiene su origen en el due process of law anglosajón, que se descompone en: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales y, en el debido proceso adjetivo, que está referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales². Para su efectividad no es suficiente utilizar los procedimientos administrativos y procesos judiciales sino también otros medios de resolución de conflictos como el arbitraje, la transacción, la conciliación y los acuerdos conclusivos.

2. EL DEBIDO PROCESO COMO DERECHO FUNDAMENTAL Y COMO PRINCIPIO Y DERECHO

La incorporación del debido proceso al constitucionalismo Latinoamericano ha matizado sus raíces, señalando que el debido proceso sustantivo se refiere a la

¹ Doctor y docente en derecho tributario de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

² NOWAK, John y ROTUNDA, Ronald, *Constitutional law*, St. Paul, Minn., 1995, pp. 380-451. Vid. HART ELY, John, *On constitutional ground*, Princeton University Press, New Jersey, 1996 pp. 311 y ss.

necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el debido proceso adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia^{3,4}.

El debido proceso nace sustentado como principio y derecho dentro del marco de un Estado Constitucional y Social de Derecho. Esta doble naturaleza, como lo precisa JAVIER Coripuna⁵, por un lado, se expresa al debido proceso como un principio constitucional que orienta la función jurisdiccional y, por otro, se constituye al debido proceso como un derecho fundamental del ciudadano. Así el debido proceso como principio inspira el ordenamiento jurídico peruano y exige que todos los poderes públicos, en especial los jueces, así como los ciudadanos en general, coadyuven en la consecución de un proceso, con el propósito de que se desarrolle con todas las garantías procesales de los justiciables contenidos en la Constitución Política.

En esa línea, el debido proceso como derecho, consiste en garantías del contribuyente, como las que se describen a continuación:

- Al libre acceso a las instancias administrativas y tribunales de justicia.
- A un juez competente, independiente e imparcial.
- A la defensa.
- A la prueba.
- A la motivación.
- A la pluralidad de instancias administrativas y judiciales.
- A un plazo razonable del procedimiento y/o proceso tributario.
- A la resolución fundada en derecho.
- A ser oído.
- A no declarar contra sí mismo.
- Al cumplimiento de las resoluciones en el plazo señalado por ley o, a falta de dicho plazo, en el menor tiempo posible.

³ PEDRO SAGÜÉS Néstor, Elementos de derecho constitucional, tomo 2, Astrea, Buenos Aires, 1993, pp. 328 y ss.

⁴ LANDA, Cesar, “El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional”, En: Pensamiento Constitucional, Año VIII N° 8, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, Lima, 2002, Páginas: 445-461

⁵ CORIPUNA, Javier Adrián. Los principios y derechos del debido proceso en algunos casos de amparo en materia constitucional tributaria. Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, primera edición. Páginas 335 y 336.

Por su parte, Cesar Landa⁶, menciona que la doctrina y la jurisprudencia nacionales han convenido en que el debido proceso es un derecho fundamental de toda persona -peruana o extranjera, natural o jurídica- y no sólo un principio o derecho de quienes ejercen la función jurisdiccional. En esa medida, el debido proceso comparte el doble carácter de los derechos fundamentales: es un derecho subjetivo y particular exigible por una persona y, es un derecho objetivo en tanto asume una dimensión institucional a ser respetado por todos, debido a que lleva implícito los fines sociales y colectivos de justicia⁷.

En ese entendido, el debido proceso en tanto derecho fundamental con un doble carácter es oponible a todos los poderes del Estado e incluso a las personas jurídicas. Por ello, el debido proceso de origen estrictamente judicial se ha ido extendiendo pacíficamente como debido procedimiento administrativo ante las entidades estatales -civiles y militares- y el debido proceso parlamentario ante las cámaras legislativas, así como, el debido proceso inter privados aplicable al interior de las instituciones privadas⁸.

Por ende, el debido proceso encierra en sí un conjunto de garantías constitucionales que se pueden perfilar a través de identificar las cuatro etapas esenciales de un proceso:

- Acusación.
- Defensa.
- Prueba.
- Sentencia.

Estas etapas, que se traducen en otros tantos derechos, como anteriormente nos referimos⁹, se desarrollan en las ramas del derecho: procesal penal, procedimiento administrativo sancionador como lo precisa Jorge Bravo¹⁰, proceso civil, etc. Por tanto, el debido procedimiento constituye plenamente aplicable a los procedimientos tributarios, como lo menciona acertadamente Cesar Gamba.¹¹ Del mismo modo, se debe considerar otros mecanismos de solución de controversias como el arbitraje, la conciliación,

⁶ LANDA, Cesar, “El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional”, En: Pensamiento Constitucional, Año VIII N° 8, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, Lima, 2002, Páginas: 445-461

⁷ BUSTAMANTE, Reynaldo, Derechos fundamentales y proceso justo, Lima, 2001, pp. 236 ss.; asimismo, revisar el documento de la CAJ elaborado por HUERTA, Luis con la colaboración de AGUILAR, Enrique, El debido proceso en las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (análisis del artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos), en www.cajpe.org.pe.

⁸ SAENZ, Luis, La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. en Revista Peruana de Derecho Constitucional N° 1, Lima, 1999, pp 483-564.

⁹ FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco, La configuración jurisprudencial del derecho a la jurisdicción, en RGD, N° 600, Valencia, 1994, pp. 9257-9284.

¹⁰ BRAVO CUCCI, Jorge. Algunas meditaciones sobre la potestad sancionadora del estado en materia administrativa. Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, primera edición. Página 299.

¹¹ GAMBA VALEGA, Cesar. El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario. Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, primera edición. Página 311.

la transacción, porque dentro de dichos mecanismos se debe respetar el debido proceso de la misma manera y con la misma intensidad constitucional.

3. FINALIDAD DEL DEBIDO PROCESO FRENTE A LOS CONFLICTOS O INCERTIDUMBRES

El debido proceso sirve para resolver los conflictos o incertidumbres que se generan en la sociedad. Planteado un litigio en el medio social (por ejemplo en el ámbito de los gobiernos locales, regional o nacional, en materia administrativa), necesariamente debe resolverse a efectos de evitar violencia, incertidumbre y anarquía, tal como sostiene Carlos María Folco.¹² Históricamente, existían diversos medios para resolver litigios, dentro de los cuales podemos mencionar los siguientes: La autodefensa, referido a la defensa de uno mismo, mediante el uso de la fuerza material, que fue criticada por Calamandrei¹³, quien afirmó que sería la victoria de la prepotencia sobre la justicia. La autocomposición como aquella mediante la cual las partes dan solución el conflicto, por medio de la renuncia, transacción o conciliación. El último que citaremos y que tiene que ver con el tema que estamos tratando. Es decir, el proceso, mediante el cual se arriba a la solución de un conflicto con la intervención de un tercero independiente e imparcial, que es un órgano del Estado, con la finalidad de mantener la igualdad entre las partes y arribar a la solución de la controversia aplicando la ley al caso concreto.

4. EL ÍTER DEL DEBIDO PROCESO TRIBUTARIO

En nuestro país, existe una primera etapa denominado procedimiento tributario, que se inicia por el contribuyente (por ejemplo: procedimiento no contencioso y/o contencioso tributario) o por la administración (por ejemplo: procedimiento de fiscalización y procedimiento de cobranza coactiva) y culmina con el agotamiento de la vía administrativa en la instancia del Tribunal Fiscal. Luego continúa una etapa denominada proceso tributario, que se desarrolla en la vía judicial, dentro del proceso contencioso administrativo. En dichos cauces administrativo y judicial, el contribuyente tiene el derecho a exigir al Estado que el debido procedimiento (en vía administrativa) o proceso (en vía judicial) se respete con las garantías establecidas, que se han señalado anteriormente.

5. PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO Y PROCESO TRIBUTARIO

Los procedimientos y procesos encierran dentro de sus cauces actos administrativos tributarios. Dichos actos, como cualquier otro acto administrativo, gozan de una presunción de legalidad, por lo que son generalmente ejecutorios, es decir, de inmediato cumplimiento. Esta presunción de legalidad es *iuris tantum*, lo que posibilita que puedan ser objeto de revisión. La referida presunción de legalidad puede destruirse de oficio por la Administración o previa interposición de los oportunos recursos por los administrados, dentro del íter tributario¹⁴.

¹² FOLCO, Carlos María. Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura. Bublinzal – Culzoni Editores. 2004, página. 29 y 30.

¹³ CALAMANDREI, Piero. Instituciones de Derecho Procesal Civil, Buenos Aires, 1943, página. 144.

¹⁴ MENDEZ MORENO, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario, Parte general, Lecciones de cátedra, 4ta, edición, Editorial Lex Nova, 2003, Valladolid, p. 389.

6. DIFERENCIA ENTRE PROCESO Y PROCEDIMIENTO

La diferencia entre proceso y procedimiento es un tema controvertido. Se entiende al proceso como el conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, que tiene por fin decidir una controversia entre partes (litigio), por una autoridad imparcial e independiente (juez) y con fuerza legal (cosa juzgada)¹⁵. El proceso disciplina el ejercicio de la función jurisdiccional y tiene por finalidad decir el Derecho (ius dicere) y decirlo con fuerza de verdad definitiva, mediante la cosa juzgada.¹⁶ Mientras que, al referirnos al procedimiento, este viene a ser el conjunto de actos desarrollados en sede administrativa, con la finalidad de promover el dictado de un acto administrativo. La inmutabilidad del acto administrativo sólo es de carácter formal, por cuanto el mismo está sujeto a revisión administrativa por el superior jerárquico y aún ulterior examen jurisdiccional.¹⁷ El principio del debido procedimiento, consiste en la aplicación en sede administrativa de una regla esencial de convivencia en un Estado de Derecho: el debido proceso.¹⁸

El debido proceso tributario, entendido desde una perspectiva más detallada se puede entender como procedimiento y proceso tributario, que contiene principios fundamentales para su correcto desarrollo, con la finalidad de garantizar un debido procedimiento o proceso, buscando un equilibrio entre la Administración y el administrado cuando necesiten solucionar una incertidumbre o conflicto. La senda donde se recorre puede ser administrativa, judicial o utilizar otros medios de resolución de conflictos como es arbitraje, puesto que dada la magnitud del crecimiento de los conflictos el plazo razonable en resolverlos implica usar todas las formas de resolución de conflictos según las especializaciones que se presentan en un mundo más complejo. El uso del avance de la ciencia y la tecnología nos ayuda a que se puede ingresar a los denominados procesos electrónicos.

7. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL PROCESO TRIBUTARIO

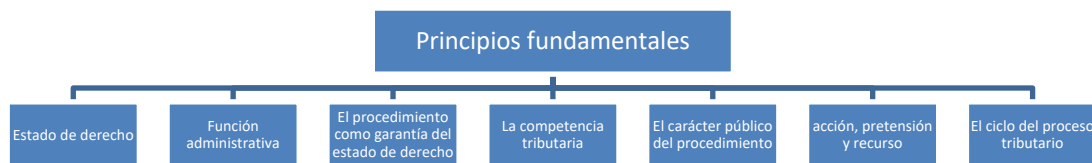
Los principios fundamentales del proceso tributario, viene a constituir el cimiento en el cual se construye los pilares de derecho y garantías del debido proceso tributario, sin el cual se destruye su finalidad. Estos principios fueron estudiados por Ramírez Cardona, de un modo prolijo, y que se muestra en el siguiente esquema:

¹⁵ PALACIO, Lino. *Manuel de Derecho Procesal Civil*. 4ta. Edición, Buenos Aires, 1973, páginas. 57 y ss.

¹⁶ REAL, Alberto. *La regulación del procedimiento administrativo en el Uruguay*. Plus Ultra, Buenos Aires, 1975, página. 150.

¹⁷ FOLCO, Carlos María. *Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura*. Bubinzal – Culzoni Editores. 2004, páginas. 30 y 34.

¹⁸ MÓRON URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Novena edición, 2011, página 63.



El estado de derecho, la función pública, el procedimiento como garantía del estado de derecho, la competencia tributaria, el carácter público del procedimiento, la acción, pretensión y recurso y el ciclo del proceso tributario, son principios fundamentales del proceso tributario, que garantizan la correcta aplicación del debido proceso tributario en la realidad concreta.

A continuación, pasaremos a desarrollar los contenidos de cada uno de los principios fundamentales del proceso tributario:

7.1 El Estado de derecho

Nuestra calidad de ciudadanos dentro de un Estado de Derecho nos permite exigir al Estado las garantías para contar con una sociedad civilizada en la cual nos podemos desarrollar. Para que esto sea posible, debemos cumplir con los deberes intrínsecos a dichos derechos. Uno de ellos es el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los tributos. Así la tributación tiene como función principal proveer recursos financieros para la subsistencia del Estado¹⁹ y, justamente por esa importancia, afecta dramáticamente la vida de los ciudadanos, dentro de un sistema normativo tributario²⁰. El derecho tributario por tanto es un derecho de intervención, como lo es el derecho penal. Por ello, se exige la máxima rigurosidad normativa y aplicativa, considerando el derecho de defensa de los contribuyentes para equilibrar la referida intervención del Estado, dentro de un debido proceso.

En una definición más compleja el Estado de Derecho es "Aquel Estado dentro del cual se presenta una situación en la que su poder y actividad se encuentran reguladas y controladas por el derecho; donde la esfera de derechos individuales es respetada gracias a la existencia de un sistema de frenos y contrapesos que permite un

¹⁹ CARVALHO, Cristiano. "El Análisis Económico del Derecho Tributario". Colección de Derecho Tributario Moderno. Directores YACOLCA, Daniel y BRAVO, Jorge. Editorial Grijley, IUSTITIA, Academia Internacional de Derecho Tributario. 2011, página 25.

²⁰ "La ciencia del derecho tributario analiza el sistema normativo tributario, formula sus principios e instituciones y enuncia los elementos axiológicos (...)." DAMARCO, Jorge Héctor. "Tratado de Tributación. Derecho Tributario". T. I. Vol. 1 Astrea. Buenos Aires. 2003, 53 - 54. Ver YACOLCA ESTARES, Daniel. "Manual de Procedimientos y Procesos Tributarios. Aproximación al derecho procesal y procedimental tributario." Ara Editores, 2007. página 36.

adecuado ejercicio del poder público”.²¹ Así, se concibe al Estado de Derecho como un estado de seguridad.

En el estudio del derecho público, político o constitucional moderno, se ha hecho tradicional y obligado ubicar la materia del análisis correspondiente, dentro de la estructura del “Estado de derecho”. El Estado de derecho, como bien precisa Ramírez Cardona, aparece definido por los más modernos autores como el imperio de la ley y de la Constitución, la limitación jurídica del poder, su división, su responsabilidad y la protección de los derechos políticos y sociales del hombre dentro de una forma democrática de gobierno. Dice Carlos S. Fayt, en su Derecho político, que se llama Estado de derecho “a la forma política moralmente determinada por el principio del imperio de la ley”. La vigencia real o formal de las normas jurídicas, agrega, determina un Estado de derecho real o formal; y según represente un régimen liberal o social, será un Estado de derecho social o liberal.

En ese contexto, el imperio de la Constitución (Política o como norma jurídica) y de la ley²², encierra tres aspectos fundamentales:

A. La división de las ramas del poder político

La división del poder político es vital para que el Estado pueda encontrarse sometido y responsabilizado por el derecho, ya que sus actos no tienen una entidad independiente que los juzgue y exija su restablecimiento si es violado, y el derecho mismo sería creado solo para la sociedad y no también para los gobernantes. Por su parte, el Estado peruano descansa sobre tres poderes fundamentales: el poder legislativo, el poder ejecutivo y el poder judicial, al igual que la mayoría de los estados del mundo, estructurados dentro de un Estado de Derecho.

B. La democracia como forma de autodeterminación del pueblo

Adicionalmente a la existencia de la división de las ramas del poder, es necesario la democracia para garantizar el Estado de derecho, en cuanto su efectividad y su correspondencia con la realidad histórica y social.

C. La garantía de la libertad y la justicia

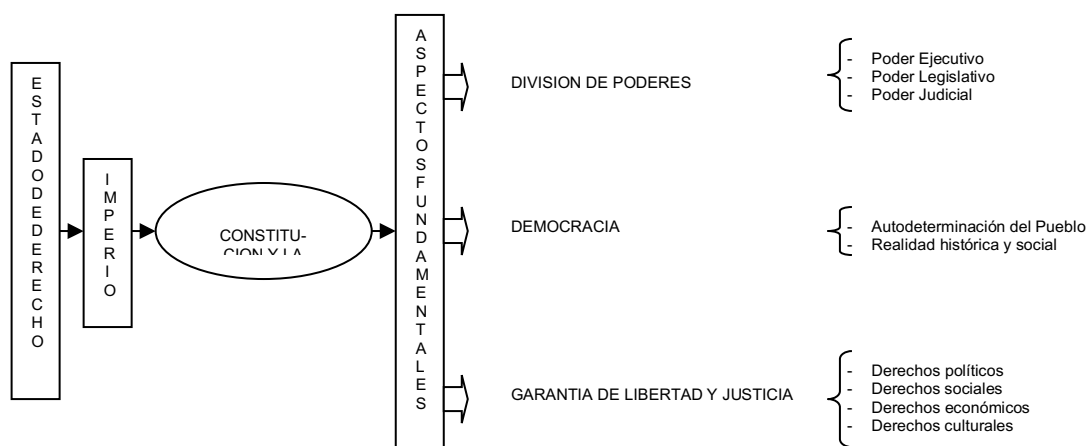
²¹ MARTÍNEZ PICHARDO, José y MARTÍNEZ QUIJADA, Luis Octavio. “Introducción al Estudio del Derecho” Capítulo 6. Porrúa, 2007.

²² El Derecho peruano es un conjunto de normas jurídicas, se basa en el respeto del principio de legalidad. La fuente principal de Derecho peruano es la ley. Últimamente se ve influenciado por el derecho anglosajón con el control difuso.

El Estado de derecho fundado únicamente en la división del poder político, se queda con el solo mecanismo formal del imperio de la ley; y la autodeterminación del pueblo como forma de gobierno, le puede dar una mayor consistencia, en cuanto lo acerca más a la realidad social e histórica, pero no alcanza el verdadero Estado de derecho si esa efectividad no consiste en una garantía de la libertad y de la justicia: de los derechos políticos, sociales, económicos y culturales del hombre.²³

En el siguiente esquema podemos resumir la composición de un Estado de derecho, como un principio fundamental del proceso tributario:

ESQUEMA DEL ESTADO DE DERECHO



7.2 La función administrativa

Sobre el particular, Ramírez nos precisa que el ejercicio del poder por los gobernantes se manifiesta en las tres funciones en que ese mismo poder se divide: la legislativa, la ejecutiva o administrativa y la jurisdiccional.

A. La función legislativa

Esta función es muy importante porque tiene por objeto la creación del derecho objetivo, que hace realidad la construcción de todo el sistema jurídico, como pieza vital del un estado de derecho.

B. La función jurisdiccional

²³ RAMÍREZ CARDONA, Alejandro, El proceso tributario, segunda edición, Editorial Temis Bogotá, 1967, páginas 1 y 2.

La función jurisdiccional es la que decide sobre la violación del derecho, comprueba su existencia o su extinción y promueve su aplicación eficaz.

C. La función administrativa o ejecutiva

Según la definición que hace Sarria: “Consiste en que el Estado realice actos jurídicos subjetivos, o sea, manifestaciones del poder conforme al derecho objetivo, que den origen a una situación de derecho individual, o que permitan la aplicación de una situación de derecho objetivo”.

Asimismo, la actuación administrativa se desarrolla por actos, hechos y operaciones administrativas,²⁴ expresadas por la Administración Pública, dentro de la cual se encuentra las actuaciones administrativas de las Administraciones Tributarias, conforme a la constitución, las leyes, los reglamentos y las disposiciones de menor jerarquía que se emitan. Dentro de dichas actuaciones están inmersos los procedimientos administrativos que son iniciados por los funcionarios avalados, no por un interés propio, sino un interés general, y los que son accionados por los ciudadanos, en defensa y/o vigencia de sus derechos. En el ámbito tributario, se cuenta con procedimientos que se inician por el contribuyente o tercero, como por ejemplo el procedimiento no contencioso vinculado o no vinculado a la obligación tributaria, el procedimiento contencioso tributario, el procedimiento de queja, el procedimiento de consulta. También se cuenta con procedimientos iniciados por la Administración Tributaria, como por ejemplo el procedimiento de fiscalización o inspección, el procedimiento de cobranza coactiva, el procedimiento sancionador tributario, el procedimiento de nulidad de oficio.

7.3 El procedimiento tributario como garantía del Estado de Derecho

El principio de la legalidad de los actos administrativos encuentra uno de sus elementos previos fundamentales en el procedimiento regular²⁵. Por constituir un elemento esencial dentro de la estructura del Estado de derecho, la propia Carta Magna reconoce el debido proceso como un derecho fundamental de aplicación directa o

²⁴ RAMIREZ CARDONA, Alejandro, Op Cit. página 7.

²⁵ Citamos un ejemplo de procedimiento regular, en el cual la Administración Tributaria cumplió con lo establecido en las normas procedimentales, mientras que el contribuyente erróneamente consideró la supuesta existencia de resolución ficta en 30 días, correspondiendo 6 meses, dado que la exoneración del impuesto a la renta está relacionada a la determinación de la obligación tributaria: EXP. N.º 2496-2003-AA/TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL de fecha 02 de julio de 2004.

“El objeto de la presente demanda es que se declaren inaplicables la Resolución de Intendencia N.º 0690400007/SUNAT, de fecha 16 de abril de 2002, y la Resolución Coactiva N.º 06307019930, de fecha 6 de febrero 2002; y, consecuentemente, se disponga la vigencia de la Resolución de Intendencia N.º 063050006166, que consideraba a la Asociación Civil Promotora de Servicios Educativos “Talentos” como entidad exonerada del impuesto a la renta.

Conforma se desprende del tenor de la demanda, con fecha 21 de mayo de 2002 la accionante presentó recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia N.º 0690400007/SUNAT, fecha a partir de la cual la Administración Tributaria cuenta con 6 meses –y no 30 días como considera la demandante– para resolverlo, conforme lo dispone el artículo 142º del Código Tributario, por lo que, habiéndose interpuesto la demanda antes de que fenezca el plazo para que se resuelva el recurso en la vía administrativa, debe desestimarse la demanda.”

inmediata (como se regula en la Constitución de Colombia y en Perú, al igual que en muchos países). En ese sentido, debe descartarse un efecto programático de su vigencia y ejecución, supeditado al respectivo desarrollo legislativo; es decir, deberá ser respetado sin ningún tipo de condicionamiento por todas y cada una de las autoridades estatales.²⁶

Es así que, sin dicho procedimiento, el funcionario o agente público no puede actuar, pues no está reglada la forma del ejercicio del poder conferido. En tales condiciones, el procedimiento se halla definido como garantía del Estado de derecho que limita la actividad ejecutiva en la aplicación de los actos administrativos de carácter general relacionados con determinado servicio público. El estado de derecho, es un estado de seguridad²⁷.

En tal virtud, se entiende que las funciones no se deben presumir, sino deben ser expresas o implícitas en normas vigentes; respetando la jerarquía normativa y las instituciones debidamente representadas por funcionario competente y acreditado conforme a ley, esto es, dentro de un estado de derecho.

7.4 La competencia tributaria en el ámbito Administrativo y Judicial

A. La competencia como manifestación de voluntad legalmente autorizada

Si el derecho administrativo se ocupa del régimen jurídico de las manifestaciones de voluntad que se producen con objeto de la prestación de los servicios públicos, tal régimen supone un poder o competencia por parte del funcionario encargado de la función respectiva. La competencia es una manifestación de voluntad legalmente autorizada, un “querer de poder”, como dice Jéze²⁸, y que se divide en tres elementos fundamentales:

a) Competencia o poder de querer el resultado jurídico;

²⁶ El debido proceso debe ser respetado por todas las autoridades sin condicionamiento alguno. (Corte Constitucional de Colombia, Sent. T-082-02, 12/12/2002)

²⁷ GARCIA NOVOA, Cesar. Principios Constitucionales Tributarios. Ponencia del II Congreso Internacional de Derecho Tributario organizado por la Academia Internacional de Derecho Tributario – AIDET, Lima, los días 25 y 26 de agosto de 2011.

²⁸ JÉZE, Gastón (Toulouse, 2 mars 1869 - Deauville, 5 août 1953) est un professeur de droit public français, président de l'Institut de droit international, fondateur et directeur de la Revue de science et de législation financière (à partir de 1903), directeur de la Revue de droit public (de 1904 à 1953). JÉZE fut l'un des principaux promoteurs de la science financière comme enseignement autonome dans les universités. Dans les milieux universitaires il est souvent considéré comme le "pape" des finances publiques. C'est également l'un des juristes qui ont contribué à remplacer la notion de puissance publique par celle de service public comme justification de l'État et du droit public, ce qui explique qu'on le rattache généralement à l'École du service public" de Léon Duguit. Son engagement dans le conflit qui opposa au milieu des années 1930 l'Éthiopie à l'Italie mussolinienne suffira pour enflammer une jeunesse étudiante en majorité acquise alors aux idéaux d'une droite nationaliste et xénophobe.
M. MILET, La Faculté de droit de Paris face à la vie politique : de l'affaire Scelle à l'affaire Jéze, 1925-1936, LGDJ, 1996. http://fr.wikipedia.org/wiki/Gaston_J%C3%A8ze#cite_ref-0.

- b) El ejercicio del poder de querer o manifestación de voluntad; y
- c) La manifestación de la voluntad en forma concreta, en cuanto a su resultado o acto jurídico.²⁹

B. La competencia funcional, territorial y jerárquica

La competencia es funcional, territorial y jerárquica, en virtud de las funciones encomendadas al agente, en relación con el territorio adscrito y respecto del grado de ratificación de los actos por el superior administrativo.

C. Jurisdicción y competencia de los empleados públicos

²⁹ EXP. N.º 2721-2003-AA/TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de fecha 03 de noviembre de 2003.

La recurrente interpone acción de amparo para que se dejen sin efecto la Resolución N.º 2, expedida por el ejecutor coactivo de la Municipalidad Distrital de Paramonga en el expediente N.º 001-00-MDP/EC, y el proceso coactivo que se sigue en su contra; asimismo, solicita que la demandada se abstenga de proseguir las retenciones y embargos de sus fondos y valores, alegando que se están vulnerando sus derechos constitucionales al debido proceso, de defensa y de propiedad.

El artículo 139º, inciso 3), de la Constitución establece como principio de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, criterio que no sólo se limita a las formalidades propias de un procedimiento judicial, sino que se extiende a los procedimientos administrativos sancionatorios. En efecto, el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir, que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo (procedimiento de ejecución coactiva) –como en el caso de autos– o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso.

El derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo: el derecho al juez natural –jurisdiccional predeterminada por la ley–, el derecho de defensa, a la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones. En el caso de autos, lesionar el derecho al debido proceso implicaba que, durante el proceso de ejecución coactiva, al demandante se le privara, por lo menos, del ejercicio de alguno de los referidos derechos, lo que ocurrió, como se ha verificado al no habersele notificado oportunamente a la entidad demandante, en su domicilio fiscal, dicho procedimiento.

El derecho al debido proceso implica el respeto, dentro de todo proceso, de los derechos y garantías mínimas con las que debe contar todo justiciable, para que una causa pueda tramitarse y resolverse con justicia.

Del estudio de autos se puede observar que la entidad demandante interpuso recurso de queja contra la Municipalidad Distrital de Paramonga - Barranca, por haberle iniciado procedimiento de cobranza coactiva de la Resolución de Determinación N.º 017-2000-UAT-MDP, sin haberle notificado previamente dicho valor y por haberle impedido el acceso al Expediente Coactivo N.º 001-00-MDP/EC, conforme se desprende de los documentos que adjunta, obrantes de fojas 18 a 19; habiendo emitido el Tribunal Fiscal la Resolución Fiscal N.º 00769-2-2002, mediante la cual se dispuso la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva de la Resolución de Determinación N.º 017-2000-UAT-MDP (Expediente N.º 001-00-MDP/EC), en tanto el Tribunal emitiese pronunciamiento definitivo respecto a la queja interpuesta.

Es necesario señalar que la demandante no ha podido ejercer su derecho de defensa ni interponer los medios impugnatorios correspondientes; deducir la nulidad –si fuere el caso– y recurrir a las instancias administrativas respectivas y, en todo caso, no pudo haber contradicho alguna resolución que la perjudicara a través de la acción contencioso-administrativa.

Asimismo, el artículo 11º del Código Tributario precisa que “[...] El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del deudor tributario de señalar expresamente un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios [...]”.

También es necesario señalar que el artículo 103º del referido Código Tributario establece que “[...] La notificación de los mismos se considera válida cuando se realice en el domicilio fiscal del deudor tributario, mientras éste no haya comunicado el cambio de domicilio [...]. Asimismo, el artículo 104º de la citada norma establece que “[...] La notificación de los actos administrativos se hará: Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción. En este último caso, adicionalmente se podrá fijar la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal [...]”. Por consiguiente, al no haber sido notificada la entidad demandante en su domicilio fiscal, como lo establece la ley, se han violado sus derechos.

La jurisdicción es la facultad genérica que tienen todas las autoridades del Estado para administrar justicia en todos los órdenes. Competencia es la limitación de la jurisdicción a ciertos y determinados funcionarios, de acuerdo con la naturaleza del asunto, la cuantía, la calidad de las partes, o el lugar.

No todos los empleados públicos tienen jurisdicción y competencia. Solamente aquellos que por ley están facultados para aplicar la normatividad jurídica aún por medios coactivos, puede decirse que son competentes.³⁰

D. Etapas y competencia procesal en vía administrativa

Los órganos competentes dentro del procedimiento contencioso tributario para conocer y resolver las reclamaciones son los siguientes:

- En primera instancia, ante la Administración Tributaria, que en el Perú comprende a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, respecto de los tributos que administra por encargo del gobierno central y otros señalados por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario. También, a los gobiernos regionales, mediante sus propios órganos internos y a los gobiernos locales, mediante sus propios órganos internos y, en algunos casos, como la Municipalidad de Lima Metropolitana, por la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT. Asimismo, cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitido por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal, teniendo en consideración que no debe haber más de dos instancias antes de recurrir al referido Tribunal y la competencia de los órganos de resolución de reclamaciones no puede ser extendida ni delegada a otras entidades, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 124° y 133° del Código Tributario peruano.
- En última instancia administrativa, la autoridad competente que resuelve las apelaciones es el Tribunal Fiscal, cuya resolución que agota la vía administrativa, puede ser impugnar en la vía judicial por el contribuyente o por la procuraduría de la SUNAT, de los gobiernos regionales o de los gobiernos locales, respectivamente.
- De otro lado, es importante hacer notar que existe la apelación de puro derecho que puede interponerse ante el Tribunal Fiscal contra actos de la Administración Tributaria, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas, de acuerdo a lo estipulado en el Artículo 151° del Código Tributario.

³⁰ RAMIREZ CARDONA, Alejandro, Op Cit, págs. 10 y 11.

Del mismo modo, es importante destacar que la competencia de los órganos antes descritos es irrenunciable e improrrogable y no puede ser alterada por la sumisión de los interesados.³¹

E. Competencia funcional y de delegación de firmas de la Administración Tributaria

En el Perú, los preceptos del Código Tributario son aplicables, con las salvedades que trascienden del propio Código y otras normas con rango de ley, a todos los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) del sistema tributario peruano y a las relaciones jurídicas que los tributos y la aplicación de las normas tributarias generen; por tanto, son aplicables a todas las Administraciones Tributarias y no solo a (por) la SUNAT³². El tributo es el concepto fundamental del Derecho Tributario³³. Por ello, el Código tributario es un conjunto orgánico y sistémico de las disposiciones y normas que regulan la materia tributaria en general³⁴.

Como se precisó anteriormente, la Administración Tributaria en el Perú, tiene establecido competencias en tres niveles, nacional (SUNAT), regional (gobiernos regionales) y local (gobiernos locales), así como, cada Administración Tributaria dentro de su competencia establece competencias funcionales debidamente acreditadas por disposiciones legales pertinentes. Internamente la Administración Tributaria se estructura dentro de una competencia funcional y de delegación de firmas para establecer su actuación administrativa y procedimental.

Por ejemplo, SUNAT como Administración Tributaria ha establecido su competencia nacional, mediante la creación de Intendencias de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales y Oficinas Zonales, creando directorios de administrados dentro de dichas competencias funcionales, acreditándose debidamente y respetando las disposiciones legales vigentes. Asimismo, la referida Administración Tributaria ha creado Centros de Servicios al contribuyente en lugares estratégicos de Lima. Lugares en los cuales también se puede presentar los escritos respecto de recursos de reclamos, apelaciones e iniciar los demás procedimientos administrativos contemplados en el TUPA de SUNAT, así como recibir orientación tributaria sobre cualquier aspecto tributario.

En lo que respecta a los procedimientos tributarios del derecho procedimental y procesal, los actos administrativos y tributarios emitidos y debidamente notificados son

³¹ MENDEZ MORENO, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario, Op Cit, pp. 398 y 399.

³² HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado. Jurista Editores EIRL. 2009, página 16.

³³ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. Código Tributario: Doctrina y Comentarios. Coautores ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar, RUIZ DE CASTILLA, Francisco, BRAVO, Jorge,. Pacifico Editores, 2009, página 21.

³⁴ ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar. Código Tributario: Doctrina y Comentarios. Coautores RUIZ DE CASTILLA, Francisco, BRAVO, Jorge, VILLANUEVA, Walker. Pacifico Editores, 2009, página 12.

aquellos de los cuales se discuten su contenido (la obligación tributaria principal: fondo del asunto) y su forma (nulidad o anulabilidad de dichos actos). La competencia para recibir y resolver se da debido a lo indicado en los párrafos precedentes.

7.5 El carácter público del procedimiento tributario

Las normas de procedimiento, siguiendo a Ramírez³⁵, son de orden público, máxime cuando regulan la actuación de derechos eminentemente públicos, o sean aquellos que se refieren a las relaciones entre el Estado y los particulares y la función misma del Estado.

En ese sentido, las normas procedimentales y procesales tienen que cumplir con los siguientes requisitos para ser considerados públicos:

- a) Irrenunciables, y por lo tanto, de carácter “absoluto, inmediato y obligatorio”; se pueden renunciar en procedimientos solamente los términos no perentorios, o los periodos aprobatorios en favor de la parte actora;
- b) Irretroactivas, lo cual significa su aplicación inmediata en el tiempo.

En ese sentido, el procedimiento y proceso como conjunto de formalidades y ritualidades que señalan legalmente los sistemas y medios de probar el derecho sustantivo no admite interpretaciones analógicas, por ser de orden público.³⁶ Deben estar expresas o implícitamente en la norma jurídica vigente.

7.6 La Acción, la pretensión y el recurso en la relación jurídico tributaria procesal tributaria

En principio, siguiendo a Ramírez, trataremos de las diferencias entre acción y pretensión, para luego establecer los contenidos semánticos de la acción, pretensión y el recurso.

A. Diferencias entre acción y pretensión

La acción tiene como sustento lo establecido en el derecho procesal moderno, por la cual, según lo anota Devis Echandía en su Compendio de derecho procesal civil, la

³⁵ RAMIREZ CARDONA, Alejandro, Óp. Cit. pág. 12.

³⁶ RAMIREZ CARDONA, Alejandro, Óp. Cit. pág. 15.

acción procesal es un derecho subjetivo y cívico a la obtención de una sentencia mediante un proceso.³⁷

En ese sentido, la acción se presenta según los siguientes puntos de vista:

- a) Material, como pretensión que tiene el demandante a la tutela que el derecho objetivo le otorga a determinado derecho en abstracto; y
- b) Procesal, en cuanto mira al objeto y fin de la actividad jurisdiccional que así se pone en movimiento para obtener la sentencia.

En ese sentido, es necesario distinguir la acción de la pretensión, como lo hace el autor citado: la acción es un derecho público que corresponde a toda persona natural o jurídica en forma abstracta, de dirigirse al Estado para obtener justicia sea cual fuere el resultado de la decisión; la pretensión, o acción en sentido material, es el derecho que tiene el demandante de exigir al Estado una decisión favorable.

En esa misma línea, los elementos de la acción en sentido material o de la pretensión son: sujetos, objeto y causa, cuyo detalle se describe a continuación:

- a) Los sujetos del derecho de acción son el demandante y el juez: el primero, sujeto activo; y el segundo, pasivo. Los sujetos de la pretensión son el demandante y el demandado: el primero, activo; el segundo, pasivo.
- b) El objeto de la acción es la sentencia mediante el proceso, sea o no favorable. El objeto de la pretensión es el petitum de la demanda que persigue una decisión favorable.
- c) La causa de la acción es el interés para promover el juicio y obtener la sentencia. La causa de la pretensión es el contenido de la sentencia. La causa de la pretensión es el contenido de la petición referido a los hechos de la relación jurídica sustancial.

En los juicios de jurisdicción contenciosa, la relación jurídico-procesal es doble: relación de acción (entre demandante y Estado) y relación de contradicción (entre

³⁷ Sentencia, resolución emitida por el órgano jurisdiccional que pone fin a un procedimiento judicial. Contiene una declaración de voluntad del juez o tribunal judicial en la que se aplica el Derecho a un determinado caso concreto. Puede ser impugnada, salvo que se agote la última instancia.

demandado y Estado). En los juicios de jurisdicción voluntaria, es decir, cuando no hay parte demandada, la relación jurídico procesal es simple o de acción solamente. No se pueden confundir los presupuestos procesales previos al juicio y del procedimiento (presupuesto de la pretensión).³⁸

Por tal razón, la acción tributaria en la vía administrativa es declarativa, porque se trata de definir un derecho o una obligación que solamente obliga al particular interesado y al Estado, que está colocado como sujeto pasivo de la acción, pero no de la pretensión, ya que no hay parte demandada. En la vía contencioso-administrativa, la acción es declarativa constitutiva, por cuanto la decisión obliga al particular y al Estado, que está colocado como parte demandada, mediante decisión que tiene fuerza de verdad legal o cosa juzgada.

Pero no es necesario, para que el acto de la liquidación de impuestos implique una declaración constitutiva, que tenga que ser decidido en juicio contencioso; basta que en la vía gubernativa se den estas dos condiciones para que tenga dicho carácter: que sea exigible coactivamente e irrevocable³⁹.

- a) La primera se da cuando transcurre el término legal para que pueda el contribuyente ejercitar la acción contenciosa, pues así se presume válido para una declaración ejecutiva, y siempre y cuando que no pueda ser reclamado extraordinariamente en la vía del gobierno.
- b) La segunda, cuando aún no ha caducado el término legal para que la Administración pueda oficiosamente modificarlo.⁴⁰

De otro lado, cuando se ejercita por el interesado la acción tributaria, se establece la relación procesal correspondiente. Dicha relación es de acción, o sea, que el contribuyente aparece en calidad de sujeto activo, y el Estado, de sujeto pasivo; pero no de

³⁸ RAMIREZ CARDONA, Alejandro, Óp. Cit. Págs.16 y 17.

³⁹ EXP. N.º 2192-2004-AA /TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de fecha 11 de octubre de 2004.

El objeto de demanda es que se deje sin efecto la Resolución de Alcaldía N.º 1085-2003-ALC-MPT, de fecha 16 de diciembre de 2003, por medio de la cual se resuelve destituir a los demandantes en el ejercicio de sus funciones de técnico de recepción de la Oficina de Rentas y de Cajera, respectivamente. Los recurrentes manifiestan que dicha resolución viola sus derechos constitucionales al debido proceso, a la libertad de trabajo, a la dignidad y la igualdad ante la ley, de defensa, entre otros.

Varias son las cuestiones que se detallan en el escrito de demanda y que este Tribunal encuentra relevantes desde una perspectiva de los derechos que están en juego en el presente caso, a saber: a) los efectos del principio de legalidad y, más precisamente, del principio de taxatividad en el procedimiento administrativo sancionador; b) los alcances y efectos del deber de motivar el acto administrativo, sobre todo cuando éste contiene una decisión que restringe o limita un derecho fundamental; c) las implicancias del principio de razonabilidad en la sanción impuesta, para determinar la justicia de la decisión.

El principio de legalidad constituye una auténtica garantía constitucional de los derechos fundamentales de los ciudadanos y un criterio rector en el ejercicio del poder punitivo del Estado Democrático. La Constitución lo consagra en su artículo 2º, inciso 24, literal d), con el siguiente tenor: “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley” (subrayado nuestro).

⁴⁰ RAMIREZ CARDONA, Alejandro, Óp. Cit. pág. 20.

contradicción, es decir, que no existe relación entre el Estado y un demandado, ni se ejercita contra él como sujeto pasivo de la pretensión.

En ese sentido, la relación procesal como vínculo que surge entre las partes al iniciarse el proceso por el ejercicio de la acción, previo cumplimiento de los presupuestos procesales que le dan viabilidad a aquellas hasta cuando el proceso subsista o se termine, de modo que de ella emanan derechos, obligaciones y cargas para ambas: contribuyente y Estado, representado este por los funcionarios autorizados⁴¹ o procuradores públicos.

B. Contenido de la acción, pretensión y recurso

En este punto, sin entrar en mayores disquisiciones científicas, consideramos oportuno concordar el contenido semántico de cada una de esas expresiones en la forma en que lo hacemos seguidamente⁴²:

- a) La acción representa un derecho abstracto a la tutela jurídica. En otros términos, podemos definir el concepto de acción como el derecho que tienen todos los habitantes a articular sus pretensiones ante la autoridad jurisdiccional⁴³ o administrativa o tributaria (La Administración Tributaria Nacional, Gobiernos Regionales o Gobiernos Locales).
- b) La pretensión es el contenido de la acción; es decir, el derecho concreto que cada una de las partes articula ante la autoridad decisoria del procedimiento o proceso tributario. Se debe señalar en forma clara y precisa en el escrito o recurso correspondiente a presentar ante la autoridad jurisdiccional o administrativa o tributaria.
- c) El recurso es el acto procesal en virtud del cual la parte que se considera agraviada por una resolución jurisdiccional pide su reforma o anulación —total o parcial—, sea al mismo juez o tribunal que la dictó, sea a un juez o tribunal jerárquicamente superior o⁴⁴ ante una autoridad administrativa: La misma Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, en países como Perú que tiene un colegiado administrativo de resolución de conflictos, con competencia nacional.

⁴¹ RAMIREZ CARDONA, Alejandro, *Óp. Cit.* pág. 21.

⁴² MARTIN, José María y RODRIGUEZ USE, Guillermo F., *Derecho Tributario Procesal*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1987, págs. 6 y 7.

⁴³ PALACIO, Lino, *Ob. Cit.*, Tomo I, pág. 109.

⁴⁴ PALACIO, Lino, *Ob. Cit.*, Tomo II, pág. 65.

Como se evidencia, la acción, pretensión y recurso están integrados entre sí, su funcionamiento es el inicio de un debido procedimiento o proceso, que debe culminar respetando el principio de congruencia procesal.

7.7 El ciclo del proceso tributario

El ciclo del proceso tributario se desarrolla en un ciclo (accertamento) que en la vía gubernativa es de carácter declarativo de la obligación tributaria. En ese ciclo participa, en primer término, el documento inicial emanado del contribuyente o declaración jurada, luego la liquidación o acto administrativo tributario (Orden de Pago o Resoluciones de Determinación y de Multa), el pago u otras formas de extinción de la obligación tributaria, y paralelamente el apercibimiento coactivo, los embargos y la ejecución forzada. El ciclo del proceso tributario puede desarrollarse sin necesidad de una discusión del gravamen por parte del contribuyente, en uso de los recursos legales. Cuando se impugna la obligación tributaria declarada en la liquidación oficial u orden de pago, dicha discusión forma parte del ciclo indicado⁴⁵. Si el contribuyente no entabla acción contra el tributo u obligación tributaria principal y lo paga voluntariamente o se extingue la obligación tributaria en sus otras formas, la etapa del cobro coactivo no se presenta. De todas maneras, las etapas fundamentales del ciclo del proceso tributario son la declaración jurada, la liquidación y el pago del tributo. El procedimiento de cobranza coactiva es una etapa de dicho ciclo que no implica la cancelación total o definitiva del impuesto si media reclamación contra él, pues no siempre tiene carácter de finiquito, dicho ciclo sigue hasta la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal o el superior jerárquico que agota la vía administrativa. Asimismo, nos sobra señalar que en la parte de la discusión del tributo se ha incluido el proceso contencioso administrativo, haciendo más completo el cuadro del desenvolvimiento del proceso tributario.⁴⁶ Por ende, cabe indicar que en el ciclo del proceso tributario existen varios procedimientos y procesos tributarios paralelos, como lo determinado en los procedimientos no vinculados a la obligación tributaria y el proceso penal tributario, entre otros, respetando incluso los plazos para las diversas impugnaciones.⁴⁷

⁴⁵ EXP. N.º 1628-2003-AA/TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL de fecha 29 de agosto de 2004.

Todo ejercicio de la potestad administrativa debe observar la Ley del Procedimiento Administrativo General, ley marco que regula la actuación administrativa. Al respecto, el artículo IV del Título Preliminar, consagra, entre otros, el derecho al debido procedimiento, que garantiza que los administrados gocen de derechos tales como el de exponer sus argumentos, de ofrecer y producir pruebas y obtener una decisión motivada y fundamentada en el derecho.

⁴⁶ RAMIREZ CARDONA, Alejandro, *Óp. Cit.* página 23.

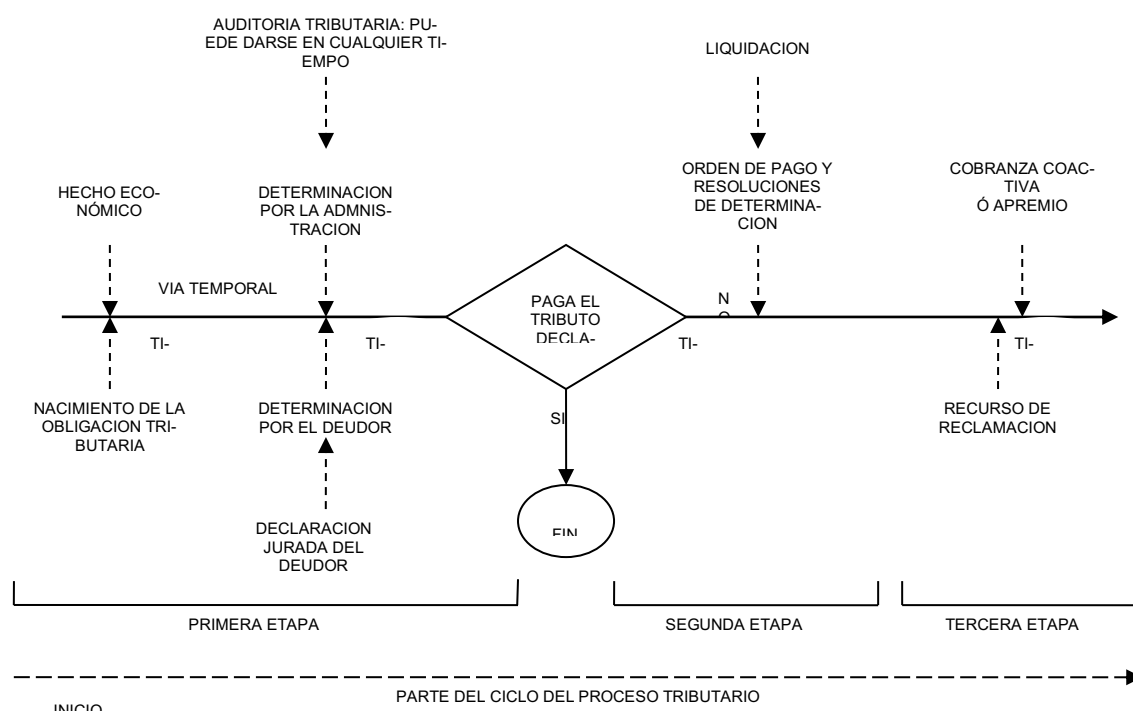
⁴⁷ EXP. N.º 1409-2002-AA/TC, SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de fecha 29 de enero de 2003.

El objeto de la demanda es que se declare inaplicable al actor tanto lo establecido en el artículo 136.º del Código Tributario, como la resoluciones mencionadas en los antecedentes, y así admitirse a trámite su reclamación contra órdenes de pago que le han sido giradas sin tener que realizar el pago previo que exige la Administración Tributaria para su admisión; solicitando, además, que se dejen sin efecto las órdenes de pago.

El segundo párrafo del artículo 136º del Código Tributario, establece que "...Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en los casos establecidos en el segundo y tercer párrafo del artículo 119". De otro lado, el segundo párrafo inciso f) del artículo 119º del Código precitado dispone que: "(...) tratándose de Ordenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la

A continuación, se presenta un esquema del parte del ciclo del proceso tributario, según la normativa peruana, en la cual se incluye las diversas etapas y flujos por las que discurre el proceso, que tiene vital importancia por su calidad de principio fundamental:

ESQUEMA DE PARTE DEL CICLO DEL PROCESO TRIBUTARIO



Del esquema se desprende que el ciclo del proceso tributario se origina desde el nacimiento de la obligación tributaria y que genera obligaciones sustanciales (pago del tributo) y formales (la determinación de la obligación tributaria por el obligado o por la propia administración). Luego, si el contribuyente voluntariamente extingue la obligación tributaria, no se genera un litigio. Caso contrario, si el contribuyente no está de acuerdo con la naturaleza del tributo o con la forma de su aplicación, se generaría un

Orden de Pago”; y, el tercer párrafo establece que: “(...) para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago”.

El propio texto de la normativa acotada desvirtúa el argumento de la demanda respecto a que el artículo 136.º del Código Tributario resulta atentatorio del debido proceso y la tutela judicial efectiva, al exigir el pago de la deuda como condición para efectuar algún reclamo. Ello porque el propio Código ha establecido la posibilidad de que se pueda reclamar sin esa condición, siempre y cuando la reclamación se haga dentro del plazo de 20 días y se acredite el pago de la deuda que no es materia de impugnación. Ninguno de los requisitos fue cumplido por el actor al interponer sus reclamaciones a las órdenes de pago, y como consecuencia de ello, tanto la Intendencia de la SUNAT como el Tribunal Fiscal las declararon inadmisibles, por lo que este Tribunal no encuentra que las resoluciones cuestionadas resulten violatorias de derecho constitucional alguno.

Respecto a la inaplicación de las órdenes de pago, materia también del petitorio, este extremo también debe desestimarse, pues en autos no obran dichas órdenes, lo cual no permite crear convicción en este Colegiado sobre los hechos alegados.

conflicto que se encauza dentro del proceso tributario, que se inicia con la utilización de los procedimientos administrativos en la vía administrativa hasta agotarlo. Posteriormente, el contribuyente, si aún no está de acuerdo con la última decisión administrativa que desestimó su apelación, puede recurrir a la vía judicial (en lo contencioso o constitucional). Por parte de la Administración Tributaria tiene expedito el inicio de procedimientos de apremio o coactivo o penal, siempre dentro del estricto cumplimiento de la Constitución y la Ley.

8. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO COMO MEDIO DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS ENTRE OTROS MECANISMOS NECESARIO FRENTE A LA CARGA PROCESAL ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

Según lo descrito antes, evidentemente en nuestro país solo existe la posibilidad de resolver conflictos en la vía administrativa y en la vía judicial. No existe otras formas de resolver conflictos como el arbitraje, la conciliación, la transacción u otro similar.

Si bien se perfila en países como Francia, Portugal, EE. UU., Venezuela, Brasil, en nuestro país es aún no se ha tomado en serio el problema de la carga procesal en la SUNAT, los municipios, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial y otros entes, dado que lo resuelven en el plazo de ley y se vulnera constantemente el principio constitucional de plazo razonable y una verdadera tutela efectiva.

Lo mismo que pasa en Perú sucede en países como España, según precisa Francisco Adame, en julio de 2001 se publicó el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, que había sido constituida un año antes. En la parte final de dicho Informe se analizaba con enorme acierto y por primera vez en un Informe oficial la posibilidad de introducir en nuestro ordenamiento sistemas alternativos de resolución de conflictos (diferentes de los judiciales), con especial referencia al arbitraje y a la conciliación judicial o ante los Tribunales Económico-Administrativos. Veinte años después aún no contamos en España con ninguno de estos mecanismos, lo que contrasta llamativamente con la situación en otros países donde el arbitraje, instrumento en el que me centraré en esta entrada, está contribuyendo de forma notable a la reducción de la litigiosidad⁴⁸.

Pon ende, la problemática de la carga procesal y la evolución de la ciencia y la tecnología hacen posible que se mejore las vías administrativa y judicial. Mejor aún si se utiliza el arbitraje tributario, evitando confundirse con idea de fanatismo de la indisponibilidad del tributo o la burda frase que no se puede utilizar mecanismos alternativos en materia tributaria. Sin duda son errores usuales de perderse en lo abstracto huyendo de la realidad que pide su aplicación para ser parte de la solución ante la

⁴⁸ ADAME MARTÍNEZ, Francisco. Arbitraje tributario. Taxlandia Blog Fiscal y Tributaria. 11 de julio de 2019. <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-arbitraje-tributario>.

constante vulneración del plazo razonable y la poco o casi nula especialización tributaria en el ámbito judicial.

9. CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, el debido proceso nace sustentado como principio y derecho dentro del marco de un Estado Constitucional y Social de Derecho que los ciudadanos y los poderes públicos deben respetar. El debido proceso tributario tiene su fuente constitucional y legal, que sirve para resolver los conflictos o incertidumbres que se generan en la sociedad. El íter del proceso tributario está compuesto por dos vías: los procedimientos en vía administrativa y los procesos en vía judicial, cuyos actos administrativos inmersos dentro de sus cauces gozan de la presunción de legalidad admitiendo prueba en contrario y respetando los principios fundamentales del proceso tributario, como son el Estado de derecho, la función administrativa, el procedimiento como garantía del estado de derecho, la competencia tributaria, el carácter público del procedimiento, la acción, pretensión y recurso y el ciclo del proceso tributario.

La resolución de conflictos e incertidumbre jurídica deben ser resueltos dentro de un plazo razonable y respetando el debido proceso. Sin embargo, dada la carga procesal que se tiene en el ámbito administrativo y con mayor énfasis en la vía judicial, es pertinente y acertado pensar en incorporar otros mecanismos de resolución de conflictos como es el caso del arbitraje tributario. Es una oportunidad su aplicación y con el apoyo de la tecnología e información que cuentan las Administraciones Tributarias es sin duda una alternativa para contar con procedimientos y procesos tributarios electrónicos administrativos y judiciales y, porque no con procesos arbitrales que deben respetar los principios de tutela y debido proceso.

10. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco. Arbitraje tributario. Taxlandia Blog Fiscal y Tributaria. 11 de julio de 2019. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-arbitraje-tributario>.
- BUSTAMANTE, Reynaldo, Derechos fundamentales y proceso justo, Lima, 2001, pp. 236 ss.; asimismo, revisar el documento de la CAJ elaborado por HUERTA, Luis con la colaboración de AGUILAR, Enrique, El debido proceso en las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (análisis del artículo 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos), en www.cajpe.org.pe.
- BRAVO CUCCI, Jorge. Algunas meditaciones sobre la potestad sancionadora del estado en materia administrativa. Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, primera edición. Página 299.
- CALAMANDREI, Piero. Instituciones de Derecho Procesal Civil, Buenos Aires, 1943, página. 144.

- CORIPUNA, Javier Adrián. Los principios y derechos del debido proceso en algunos casos de amparo en materia constitucional tributaria. *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, primera edición. Páginas 335 y 336.
- CARVALHO, Cristiano. "El Análisis Económico del Derecho Tributario". Colección de Derecho Tributario Moderno. Directores YACOLCA, Daniel y BRAVO, Jorge. Editorial Grijley, IUSTITIA, Academia Internacional de Derecho Tributario. 2011, página 25.
- DAMARCO, Jorge Héctor. "Tratado de Tributación. Derecho Tributario". T. I. Vol. 1 Astrea. Buenos Aires. 2003, 53 - 54.
- FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco, La configuración jurisprudencial del derecho a la jurisdicción, en RGD, N° 600, Valencia, 1994, pp. 9257-9284.
- FOLCO, Carlos María. Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura. Bubinzal – Culzoni Editores. 2004, página. 29 y 30.
- GAMBA VALEGA, Cesar. El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario. *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, primera edición. Página 311.
- GARCIA NOVOA, Cesar. Principios Constitucionales Tributarios. Ponencia del II Congreso Internacional de Derecho Tributario organizado por la Academia Internacional de Derecho Tributario – AIDET, Lima, los días 25 y 26 de agosto de 2011.
- JÈZE, Gastón ([Toulouse, 2 mars 1869](#) - [Deauville, 5 août 1953](#)) est un professeur de [droit public](#) français, président de l'[Institut de droit international](#), fondateur et directeur de la Revue de science et de législation financière (à partir de 1903), directeur de la Revue de droit public (de 1904 à 1953).
- HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado. Jurista Editores EIRL. 2009, página 16.
- LANDA, Cesar, "El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional", En: *Pensamiento Constitucional*, Año VIII N° 8, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, Lima, 2002, Páginas: 445-461
- MARTIN, José María y RODRIGUEZ USE, Guillermo F., *Derecho Tributario Procesal*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1987, págs. 6 y 7.
- MARTÍNEZ PICHARDO, José y MARTÍNEZ QUIJADA, Luis Octavio. "Introducción al Estudio del Derecho" Capítulo 6. Porrúa, 2007.
- M. MILET, La Faculté de droit de Paris face à la vie politique : de l'affaire Scelle à l'affaire Jèze, 1925-1936, LGDJ, 1996. http://fr.wikipedia.org/wiki/Gaston_J%C3%A8ze#cite_ref-0.
- MENDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario*, Op Cit, pp. 398 y 399.
- MENDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte general, Lecciones de cátedra, 4ta, edición, Editorial Lex Nova, 2003, Valladolid, p. 389.
- MORON URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Novena edición, 2011, página 63.

- NOWAK, John y ROTUNDA, Ronald, *Constitutional law*, St. Paul, Minn., 1995, pp. 380-451. Vid. HART ELY, John, *On constitutional ground*, Princenton University Press, New Jersey, 1996 pp. 311 y ss.
- PEDRO SAGÜÉS Néstor, *Elementos de derecho constitucional*, tomo 2, Astrea, Buenos Aires, 1993, pp. 328 y ss.
- PALACIO, Lino. *Manuel de Derecho Procesal Civil*. 4ta. Edición, Buenos Aires, 1973, páginas. 57 y ss.
- REAL, Alberto. *La regulación del procedimiento administrativo en el Uruguay*. Plus Ultra, Buenos Aires, 1975, página. 150.
- RAMIREZ CARDONA, Alejandro, *El proceso tributario*, segunda edición, Editorial Temis Bogotá, 1967, páginas 1 y 2.
- ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar. *Código Tributario: Doctrina y Comentarios*. Coautores RUIZ DE CASTILLA, Francisco, BRAVO, Jorge, VILLANUEVA, Walker. Pacifico Editores, 2009, página 12. SAENZ, Luis, *La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. en *Revista Peruana de Derecho Constitucional* Nº 1, Lima, 1999, pp 483-564.
- VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. *Código Tributario: Doctrina y Comentarios*. Coautores ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar, RUIZ DE CASTILLA, Francisco, BRAVO, Jorge,. Pacifico Editores, 2009, página 21.
- YACOLCA ESTARES, Daniel. "Manual de Procedimientos y Procesos Tributarios. Aproximación al derecho procesal y procedimental tributario." Ara Editores, 2007. página 36.