

**LA POTESTAD DE REEXAMEN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 127
DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: ALGUNOS LÍMITES CONSTITUCIONALES
APLICABLES A SU EJERCICIO**

FERNANDO TORI VARGAS

Master en Tributación Internacional por la Universidad de Nueva York.
Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima.

PERCY BARDALES CASTRO

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

SUMARIO:

I. Introducción.- II. La modificación, complementación, revocación o sustitución de los actos administrativos tributarios.- III. La potestad de determinación suplementaria de la obligación tributaria.- IV. El ejercicio de la potestad de determinación suplementaria de las obligaciones tributarias con motivo de lo previsto en el Artículo 127 del Código Tributario.- V. El presupuesto habilitante: la competencia del órgano resolutor.- VI. La prevalencia del principio de congruencia e interdicción de la reforma peyorativa (reformis in peius) en la aplicación del artículo 127 del Código Tributario.- VII. Fundamento de la aplicación del principio de congruencia e interdicción de la reforma peyorativa al ámbito de los procedimientos tributarios.- VIII. Aplicación del principio de congruencia e interdicción de la reforma peyorativa como límites al ejercicio de la potestad de reexamen.- IX. La prevalencia del derecho a la doble instancia y del derecho de contradicción.- X. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

Mediante Ley 28932, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2006, el Congreso de la República delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria por un plazo de noventa (90) días calendario.

En virtud a dicha delegación, se facultó al Poder Ejecutivo a modificar el Código Tributario a fin de perfeccionar la legislación vigente y lograr un marco normativo más equitativo entre la Administración Tributaria y el contribuyente en relación con –entre otros aspectos– las facultades y procedimientos de determinación y fiscalización de la deuda tributaria, cobranza, devoluciones, procedimientos tributarios, y los procedimientos contenciosos y no contenciosos.

En ejercicio de dicha delegación, el 15 de marzo de 2007 se publicó en el Diario Oficial "El Peruano" el Decreto Legislativo 981, por el cual se modifica el Código Tributario. Entre las modificaciones previstas en dicho cuerpo legal, se incorporaron del segundo al quinto párrafo al artículo 127, relativo a la potestad de reexamen, esto es, a la posibilidad del órgano resolutor de realizar un nuevo examen de los aspectos del asunto controvertido.

Ahora bien, es importante indicar que ya con anterioridad a la modificación del mencionado artículo y a la fecha, existen muchos cuestionamientos de los deudores tributarios en relación al ejercicio de dicha potestad por parte del correspondiente órgano resolutor. Dicha discusión ha permitido centrar en debate el tema relativo a cuál es el ámbito real de aplicación de dicha potestad y, por correlato, cuáles serían los límites –constitucionales o legales– a los que está sujeta su operatividad.

Sobre esa base, en esta oportunidad trataremos de abordar algunos de los límites al ejercicio de la potestad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario, con motivo de la modificación realizada por el Decreto Legislativo 981.

II. LA MODIFICACIÓN, COMPLEMENTACIÓN, REVOCACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

Como se sabe, la emisión y notificación de una Resolución de Determinación luego de concluido el procedimiento administrativo de fiscalización o verificación, extingue la potestad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria.

Dicha situación obedece a la búsqueda de que la situación jurídica generada por el acto administrativo tributario se respete y goce de un carácter de permanencia.¹ De lo contrario, se vulneraría las expectativas de confianza, certeza y previsibilidad que buscan los deudores tributarios, en particular, y la sociedad, en general.² Es decir, se afectaría el derecho constitucional de los deudores tributarios a la seguridad jurídica.

Sin embargo, cabe destacar que dicha situación no impide que, en determinados supuestos y bajo ciertas circunstancias excepcionales, dicha entidad pueda "modificar" la obligación tributaria previamente determinada y notificada al deudor tributario.³ A esta potestad excepcional de la Administración Tributaria de determinar dicha obligación, como se desarrolla a continuación, se le conoce como "determinación suplementaria".

1. La potestad de determinación suplementaria de la obligación tributaria

Al respecto, cabe indicar que la potestad de determinación suplementaria es una nueva determinación realizada por la Administración Tributaria, o –de ser el caso– ordenada por un órgano jerárquicamente superior, mediante la cual se revoca, modifica, sustituye o complementa la determinación previa.

Esta potestad de determinación suplementaria, empero, es una potestad distinta de la potestad de determinación propiamente dicha de la obligación tributaria, en tanto aquella requiere, para su nacimiento, la existencia de un acto administrativo tributario emitido y notificado al deudor tributario. El presupuesto lógico que permita "redeterminar" la obligación tributaria correspondiente, es que el acto de determinación suplementaria sea de la misma naturaleza, y comprenda el mismo tributo y ejercicio que el acto administrativo tributario originario.⁴

Asimismo, es necesaria la comprobación de determinados supuestos de hecho, de un orden distinto a los que habilitan el ejercicio de la potestad de determinación originaria de la obligación tributaria. Desde luego, como quiera que la determinación propiamente dicha de la obligación tributaria debe ser integral, única, preclusiva y definitiva, en aras de resguardar el derecho de los deudores tributarios a la exigencia de legalidad y seguridad jurídica⁵, la determinación suplementaria de la obligación

¹ Bien ha señalado García Novoa que el derecho constitucional a la seguridad jurídica "se traduce en un derecho a oponerse a la aplicación de todo ley que lo desconozca o violé y, consiguientemente, cualquier ciudadano tiene derecho a invocarla y a que la aplicación del mismo se haga con todo lo preferencia que los preceptos constitucionales tienen en nuestro ordenamiento jurídico". (En tal sentido, ver: GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 45).

² Ha señalado García Novoa que "La idea de 'previsibilidad' es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza al contribuyente constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los apócrifos del Derecho". (GARCÍA NOVOA, César, *Op. Cit.*, p. 113). (En el mismo sentido, ver: RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*, Editorial Alaco, Buenos Aires, 2004, p. 76-77).

³ En relación al acto administrativo tributario todavía no notificado al deudor tributario, el Artículo 107 del Código Tributario establece que "los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación". Ello es claro, debido a que antes de dicha situación el deudor tributario no ha tomado conocimiento de dichos actos.

⁴ No asumimos como correcto que originalmente se haya emitido, por ejemplo, únicamente una resolución de multa y posteriormente, por haber ocurrido un hecho nuevo, se emita una resolución de determinación. En esta situación, desde nuestro punto de vista, no existe acto administrativo previo que complementar.

⁵ ARIAS VELASCO, José y SARTORI ALBALAT, Susana, *Procedimientos Tributarios*, Sexta Edición, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 164 y ss.

tributaria solo debe habilitarse y realizarse en casos excepcionales⁴, contemplados taxativamente⁵, y siempre y cuando no haya vencido el plazo de caducidad correspondiente.⁶

Es decir, queda claro que la determinación suplementaria constituye una excepción al principio antes indicado, esto es, de tener como definitivo los actos administrativos tributarios emitidos y notificados, en ambos casos en forma válida, a los deudores tributarios.

2. La potestad de determinación suplementaria de la obligación tributaria regulada en el Código Tributario

En nuestro ordenamiento jurídico, los supuestos excepcionales que permiten a la Administración Tributaria la determinación suplementaria de las obligaciones tributarias establecidas y notificadas en forma previa, se encuentran regulados en forma taxativa en los artículos 108⁷ y 127⁸ del Código Tributario.

Para los efectos del presente documento, a continuación se comentará brevemente algunos de los alcances y límites aplicables al ejercicio de la potestad prevista en el artículo 127 del Código Tributario.

⁴ Ibid. Dem., pp. 552-553. A nivel jurisprudencial, mediante Resolución No. 759-J-2000, el Tribunal Fiscal señaló expresamente: "Que si bien, el Código Tributario, permite a la Administración Tributaria que puede complementar la fiscalización ante nuevos hechos descritos en el numeral 2 del artículo 108 del Código, y por ende, complementar una determinación de la deuda tributaria, esta complementación, con mayor razón, debe encontrarse debidamente motivada, dado su carácter excepcional, en atención a la disposición expresa de la norma cuando regla que (...) "sólo podrá (...) la cual revela su carácter esencialmente restrictivo para su debida aplicación" (el resultado es agregado). Asimismo, mediante Resolución No. 1703-J-2003, el Tribunal Fiscal estableció que "(...) es principio jurídico de carácter general el de la inmutabilidad de las resoluciones no impugnadas, constituyendo supuestos de excepción, los previstos en los artículos 108 y 109 del Código Tributario (este último para la nulidad) (...)".

⁵ GARCÍA NÚÑEZ, César, *La Revocación en la Ley General Tributaria*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2003, pp. 39 y 79. A nivel jurisprudencial, mediante Resolución No. 0165-A-98, el Tribunal Fiscal dispuso expresamente que "(...) el artículo 108 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816, revoca causas taxativas para que la Administración Tributaria pueda revocar, después de su notificación, los actos administrativos que haya emitido" (el resultado es agregado). En el mismo sentido, mediante Resolución No. 907-J-2001, el mencionado órgano colegiado estableció "Que los actos de la Administración que han sido notificados (...), sólo pueden ser revocados, modificados, sustituidos o complementados de acuerdo a los supuestos previstos en el artículo 108 del Código Tributario (...)".

⁶ Este es un límite adicional a la posibilidad de alterar la definitividad y preclusividad de la determinación previa de las obligaciones tributarias. De lo contrario, la Administración Tributaria podría en forma indefinida revocar, modificar, sustituir o complementar el acto administrativo tributario emitido en su momento, siempre que se haya presentado un supuesto habilitador para ello.

⁷ **"Artículo 108.- REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN**

Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, en los siguientes casos:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del Artículo 178, así como en las causas de conminación entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario, y;

2. Cuando la Administración Tributaria detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestren su inexactitud o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo".

⁸ **"Artículo 127.- FACULTAD DE REEXAMEN**

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevos comprobamientos.

Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los repares efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

En caso de incrementar el monto del reparo o repares impugnados, el órgano encargado de resolver la reclusión correrá el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de veinte (20) días hábiles para oponer y acionar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.

Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones.

Por medio del reexamen que resuelve el reclamo de reclamación incrementando el monto de los repares impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación".

III. EL EJERCICIO DE LA POTESTAD DE DETERMINACIÓN SUPLEMENTARIA DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CON MOTIVO DE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 127 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El artículo 127 del Código Tributario posibilita al órgano encargado de resolver, a hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, pudiendo realizar las comprobaciones pertinentes en relación a la obligación tributaria determinada y notificada en forma previa.¹¹ Sin embargo, producto de la modificación realizada mediante el Decreto Legislativo 981, se ha establecido que en virtud de dicha potestad el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

En nuestra opinión, los alcances específicos de tal supuesto de excepción al principio general que determina el carácter definitivo, integral y único de la determinación de las obligaciones tributarias, son los siguientes:

1. El presupuesto habilitante: la competencia del órgano resolutor

En primer lugar, es importante comenzar precisando que la potestad prevista en dicha disposición tiene como presupuesto fundamental que el deudor tributario haya realizado la impugnación del acto administrativo tributario y que la resolución que da origen a dicha impugnación sea de competencia y conocimiento por parte de un específico órgano resolutor superior.

En ese sentido, debe quedar claro que solo podrá ser ejercida válidamente dicha potestad, si el acto administrativo tributario está impugnado y el nuevo examen –en cuanto a la materia que se señala en el punto siguiente– lo ejerce el órgano competente. De otra forma, nos encontraremos ante el ejercicio inválido de esta potestad.

2. La prevalencia del principio de congruencia e interdicción de la reforma peyorativa (*reformatio in peius*) en la aplicación del artículo 127 del Código Tributario

En segundo lugar, consideramos que el texto del artículo 127 del Código Tributario es claro al referir y limitar la posibilidad de realizar un nuevo examen a los aspectos del asunto controvertido de los reparos establecidos en la fiscalización que hayan sido impugnados. Dicho examen, como se analiza a continuación, deberá estar destinado únicamente a mejorar la situación del deudor tributario, como sucedería mediante la disminución de los montos de dichos reparos.

Solo entendido así dicho artículo, se podría señalar que el ejercicio de la potestad de reexamen guarda coherencia con el derecho constitucional al debido proceso, cuyas manifestaciones concretas son la congruencia de las decisiones, la prohibición de reforma en peor y el derecho a la garantía del recurso, en virtud del cual el órgano resolutor solo y únicamente se podrá pronunciar sobre lo pedido o pretendido por los administrados, pero para mantener o mejorar la situación del particular.¹²

¹¹ Ha señalado un autor que: "la llamada 'facultad de reexamen' es pues una determinación suplementaria, en tanto que ha habido ya un proceso previo, resuelto por la Administración, de determinación de la obligación tributaria" (En tal sentido, ver: HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis, *El procedimiento contencioso tributario y la facultad de reexamen*. En: Themis, Revista de Derecho, No. 11, p. 22).

¹² Al respecto, González Pérez ha señalado que "El proceso no puede ser mayor, menor o distinto que la correspondiente pretensión. Esto implica: [...] En orden a la duración del proceso, es necesario que la sentencia no resuelva más cuestiones –ni menos– que las planteadas por la pretensión. El principio de congruencia de la sentencia nace con carácter general en el proceso administrativo" (el resultado es agregado) (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, Segunda Edición, Civitas, Madrid, 1992, p. 218). En el mismo sentido, ver: VILLAR PALASÍ, José Luis y VILLAR EZCURRA, José Luis, *Principios de Derecho Administrativo*, Tomo II, Cuarta Edición, Publicaciones Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1999, p. 208.

2.1. Fundamento de la aplicación del principio de congruencia e interdicción de la reforma peyorativa al ámbito de los procedimientos tributarios

Desde luego, cabe indicar que el derecho "al debido proceso" (también denominado "derecho a un proceso justo"), es uno de los derechos fundamentales de mayor importancia para los particulares, toda vez que constituye una reafirmación de la libertad de los particulares frente a la actividad del Estado.¹³

Considerando su naturaleza de derecho fundamental, el derecho al debido proceso tiene una fuerza normativa que le permite gozar de vigencia material en todo tipo de "proceso".¹⁴ Por ello, se acepta su protección y respeto en el ámbito de todo tipo procedimiento (como es el caso de un procedimiento administrativo tributario).¹⁵

Ahora bien, una de las características que presenta el derecho al debido proceso es su naturaleza de derecho fundamental complejo. Esta condición presupone que su contenido se encuentra integrado por otros derechos.¹⁶ Aun cuando dicho contenido puede variar en atención a la función del tipo de proceso o procedimiento que se pretende regular, es claro que la fuerza normativa del derecho al debido proceso exige la protección de aquellos derechos que sean necesarios para que el proceso o procedimiento califique como justo¹⁷, esto es, para que la tutela brindada sea efectiva y se ajuste al ordenamiento constitucional.

En este orden de ideas, cabe destacar que la jurisprudencia¹⁸ y la doctrina¹⁹ han establecido que, entre el conjunto de derechos esenciales que integran el derecho al debido proceso, se

¹³ LANDA ARROYO, César, *Teoría del Derecho Procesal Constitucional*, Palabra Editores, Lima, 2004, p. 196.

¹⁴ En relación a la justificación de la aplicación del debido proceso a todo tipo de proceso o procedimiento, ver: ESPINOZA-SALDAÑA BARRERA, Eloy, *El Debido Proceso en el Ordenamiento Jurídico Peruano y sus alcances en función a los aportes hechos por nuestra Corte Suprema sobre el particular*. En: Cuadernos Jurisdiccionales, Ediciones Legales, Lima, 2000, p. 53; BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo, *Una Aproximación a la vigencia del debido proceso en los despachos laborales*, p. 307. En: Los ve Ventos, No. 27, Año XI, Lima, 2000; BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo, *Derechos Fundamentales y Proceso Justo*, ARA Editores, Lima, 2001, pp. 232-238-239; LANDA ARROYO, César, *Op. Cit.*, p. 196.

¹⁵ En nuestro ordenamiento jurídico, el derecho al debido proceso encuentra sustento constitucional en el numeral 3) del artículo 139 de la Constitución Política de 1993. Ad, el mencionado numeral establece expresamente que: "Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...) 3) La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional" (el resaltado es agregado).

A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional se ha encargado de ratificar la fuerza normativa del derecho al debido proceso a todo tipo de procedimiento. Así, entre otras, se encuentra la sentencia del 17 de febrero de 2005 (Expediente No. 4289-2004-AA/TC); la sentencia del 29 de abril de 2005 (Expediente No. 1150-2004-AA/TC); y la sentencia del 12 de diciembre de 1996 (Expediente No. 067-93-AA/TC).

A nivel legal, el derecho al debido proceso encuentra reconocimiento expreso en el numeral 1.2 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), aplicable a los procedimientos administrativos tributarios en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 8 del Título Preliminar de la citada Ley. Dicha disposición establece que en virtud al "(...) Principio del debido procedimiento - Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus fundamentos, a oírse y producir prueba y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo" (el resaltado es agregado).

¹⁶ A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional ha precisado el carácter complejo del derecho al debido proceso, entre otras, mediante sentencia del 17 de febrero de 2005 (Expediente No. 4289-2004-AA/TC), sentencia del 17 de noviembre de 2004 (Expediente No. 1538-2004-AA/TC), sentencia del 22 de septiembre de 2004 (Expediente No. 2368-2004-AA), y, sentencia del 4 de agosto de 2004 (Expediente No. 1739-2002-AA/TC). Por su parte, a nivel doctrinario, Ver: FAUNDEZ LEDESMA, Héctor, *El Derecho a un Juicio Justo*, p. 17. En: *Los Garantías del Debido Proceso*, Memorias de Enseñanza, Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1996.

¹⁷ En la línea de lo señalado, Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo, *Derechos Fundamentales y Proceso Justo*, Op. Cit., p. 211.

¹⁸ Así lo ha puesto de manifiesto ESPINOZA-SALDAÑA BARRERA, Eloy, *Op. Cit.*, pp. 47-48.

¹⁹ Un resumen también importante de los derechos esenciales integrantes del derecho al debido proceso es el planteado por Bustamante Alarcón (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo, *Derechos Fundamentales y Proceso Justo*, Op. Cit., p. 215).

encuentran: (i) el derecho a la motivación, según sea el caso, de los actos administrativos²⁰; (ii) el derecho de contradicción o defensa; (iii) el derecho a la doble instancia; (iv) el derecho a la congruencia; (v) el derecho a la interdicción de la reforma en peor; y, (vi) el derecho al recurso; entre otros derechos específicos.

De acuerdo a lo anterior, entonces, es claro que el derecho al debido proceso tiene plena fuerza normativa y aplicación en todo procedimiento administrativo, como se presenta, por ejemplo, en los casos de los procedimientos tributarios seguidos ante la Administración Tributaria.

Como parte de dicha fuerza normativa, el órgano resolutor deberá cumplir, entre otros aspectos o manifestaciones concretas, el derecho a la congruencia y la prohibición de reforma en peor. De lo contrario, es claro que se presentará una manifiesta violación a la Constitución y a la ley.

2.2. Aplicación del principio de congruencia e interdicción de la reforma peyorativa como límites al ejercicio de la potestad de reexamen

En el ordenamiento jurídico tributario, cabe indicar que el principio de congruencia se encuentra reconocido en el artículo 129 del Código Tributario, el cual establece que *"Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente"*.

No obstante lo anterior, a fin de aplicar el artículo 129 del Código Tributario conforme a lo previsto en nuestro ordenamiento constitucional, es necesario complementar sus alcances por lo dispuesto en el numeral 187.2 del artículo 187 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Esta disposición establece expresamente que *"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"*.

Sobre la base de una interpretación sistemática de dichas disposiciones, consideramos que una lectura del artículo 127 del Código Tributario conforme a la Constitución, nos debe informar que el órgano resolutor competente se encuentra sujeto a las siguientes directrices:

- A la obligación de pronunciarse en forma expresa –y, claro está, debidamente motivada– solo sobre las peticiones o pretensiones formuladas por los deudores tributarios. Es decir, conforme al principio de congruencia, el órgano resolutor no podrá pronunciarse sobre aspectos distintos a los cuestionados por los deudores tributarios.²¹

²⁰ Mediante sentencia del 17 de febrero de 2005 (Expediente No. 4289-2004-AA/TC), el Tribunal Constitucional señaló que entre los derechos que están comprendidos dentro del derecho al debido proceso, "(...) especial relevancia para el presente caso adquiere el derecho a la motivación de las resoluciones (...)". A nivel de doctrina, un autor ha confirmado que "La motivación del acto administrativo resulta ser un componente esencial del principio del debido procedimiento, el mismo que como lo hemos señalado antes el funcionamiento del procedimiento administrativo general es todos sus etapas" (En tal sentido, ver: GUZMÁN NAFURI, Christian, *La Administración Pública y el Procedimiento Administrativo General*, Página Blanca Editores, Lima, 2004, p. 173).

²¹ Como sería el caso de pronunciarse sobre resoluciones no impugnadas o la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias que no son discutidas en el correspondiente procedimiento contencioso tributario. Antecedente jurisprudencial es la Resolución No. 26905 del 31 de diciembre de 1997, en la que el Tribunal Fiscal estableció expresamente que no es posible "(...) emitir un tributo distinto al que ha sido objeto de la fiscalización y posterior redefinición". Recientemente, dicho órgano colegiado ha señalado, mediante Resolución No. 367-S-2000, "Que en virtud de la norma citada [se refiere al artículo 127 del Código Tributario], la Administración Tributaria, en reclamación, está facultada a realizar un nuevo examen de los aspectos del asunto controvertido, lo cual significa que podrá pedir la exhibición de documentos relativos al mismo, mas no sobre otros temas no relacionados con la materia en controversia" (el resultado es agregado). Asimismo, mediante Resolución No. 00419-1-2002, emitida el 29 de enero de 2002, el Tribunal Fiscal señaló que "(...) la Resolución de Desamortización (...) se emitió por ganar gastos al giro del negocio y por incluir los ingresos obtenidos por el cobro del recargo del consumo del Decreto Ley 25988, lo cual obliga a la apelada la Administración invocar la facultad de reexamen y

Lo antes señalado implica, con motivo de la modificación realizada al texto de dicho artículo, que dicha entidad solo podría pronunciarse: (i) sobre los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación; (ii) que tengan la condición de impugnados; y, (iii) únicamente sobre el aspecto controvertido de los reparos que cumplan las condiciones antes señaladas.

- A la obligación de no emitir un pronunciamiento que agrave o empeore la situación jurídica preexistente generada para los deudores tributarios hasta antes de la formulación o interposición de un recurso, esto es, no se podrá transgredir el principio de prohibición de reforma en peor.²²

En cumplimiento de dicho principio, es claro que la autoridad tributaria solo podría pronunciarse sobre los aspectos controvertidos de los reparos de la fiscalización o verificación que han sido impugnados, pero para mejorar la situación del correspondiente contribuyente. No podría, en nuestra opinión, afectar la condición inicial sometida a consideración del órgano resolutor.

El cumplimiento de dichos principios por parte del órgano resolutor competente, en los términos indicados, es de la mayor relevancia, porque su violación generaría un efecto negativo directo en el ejercicio del derecho al recurso, manifestación del derecho de defensa de los deudores tributarios.²³

Ciertamente, es importante entender que la finalidad de la interposición de un recurso administrativo es—en términos amplios—lograr una mejora de la situación jurídica del administrado. En ese sentido, no resulta admisible imaginar que dicho administrado pretenda empeorar su situación inicial cuando impugna un valor tributario. En cualquier caso, como es claro, el peor escenario sería mantener la situación jurídica vigente a la fecha de interposición del recurso.

De lo antes señalado se deriva que la prohibición de la reforma en peor, entendida como manifestación de una incongruencia procesal, se expresa como una protección al derecho constitucional de las personas a la seguridad jurídica. Es decir, para la materia de análisis, se presenta como la necesidad de dotar certeza, confianza y previsibilidad al particular al momento de realizar una impugnación. Esta necesidad se satisface, no empeorando la situación de dicho particular.

Conforme a lo anterior, entonces, creemos que si no se acepta el respeto a la prohibición de reforma en peor, los deudores tributarios se verán afectados por la inseguridad que generaría el ejercicio de su derecho constitucional a impugnar los actos administrativos tributarios notificados para su conocimiento. Ello, porque el pronunciamiento del órgano resolutor—como consecuencia de que se deje de lado la aplicación de dicho derecho constitucional—podría extenderse a aspectos

procede a reparar el gasto efectuado en los vales de combustible que entrega a las personas que efectúan servicio de taxi, a título de comisión por llevar clientes al negocio de la recurrente, habiendo de este modo introducido en la etapa de reclamación un elemento ajeno a los asuntos en discusión, por lo que conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 9644-I-2001, la apelada adolece de nulidad en dicho extremo, conforme al numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario" (el resultado es idéntico).

* Ha sido lo ha señalado el Tribunal Constitucional mediante sentencia expedida el 25 de agosto de 2004 (Expediente No. 1803-2004-AA/TC). En dicha resolución, expedida con motivo de un proceso constitucional de amparo contra la Administración Tributaria, se señaló que: "La prohibición de la reforma peyorativa a reformar *in peius*, como la suele denominar la doctrina, es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial [...] y está orientado precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurso la decisión de una segunda instancia no que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se mantenga la solución impuesta en la primera instancia".

A nivel de doctrina, ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, Quinta Edición, Civitas, Madrid, 1998, p. 527; VILLAR PALASÍ, José Luis y VILLAR EZZURRA, José Luis, Op. Cit., pp. 208-209; PÉREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Civitas, Madrid, 1994, p. 367.

ii. Mediante sentencia expedida el 25 de agosto de 2004 (Expediente No. 1803-2004-AA/TC), el Tribunal Constitucional ha señalado que: "El derecho de defensa implica la posibilidad de recurso la decisión ante una instancia superior. El derecho al recurso constituye, de este modo, una manifestación concreta del derecho de defensa".

que no son parte del asunto controvertido o limitarse a estos, pero con la posibilidad de dirigirse a agravar la situación jurídica inicial del deudor tributario.

Esta situación ocurre con la posibilidad prevista en el artículo 127 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo 981, cuando establece que el órgano resolutor podría aumentar el monto de los reparos de la fiscalización o verificación que han sido impugnados. Esta posibilidad, evidentemente, es contraria al derecho constitucional de toda persona a ejercer su derecho de contradicción y de defensa, y a la finalidad y garantía de la interposición de los recursos.³⁶ Por tal motivo, consideramos que este extremo de dicha disposición calificaría de inconstitucional, por lo que debería ser inaplicable en los correspondientes casos concretos.

3. La prevalencia del derecho a la doble instancia administrativa y del derecho de contradicción

En tercer lugar, cabe indicar que el ejercicio de la potestad de reexamen debe tener como correlato necesario, también, el respeto al derecho constitucional a la doble instancia administrativa y a la contradicción.

Efectivamente, es importante conocer que la exigencia de la doble instancia no siempre será exigible en todo tipo de procedimiento o proceso. Sin embargo, en aquellos casos en los que ya existe una regulación en tal sentido, el órgano resolutor correspondiente deberá respetar y hacer prevalecer dicho derecho constitucional.³⁷

En nuestro ordenamiento, como se sabe, el procedimiento contencioso tributario se encuentra sujeto –normalmente– a dos (2) instancias: reclamación y apelación.³⁸ Por tanto, conforme a lo dispuesto por el Tribunal Constitucional, el órgano resolutor competente deberá en su momento tomar las medidas necesarias para no afectar el derecho a la doble instancia y contradicción de los deudores tributarios.

De acuerdo lo anterior, si asumimos que el resultado del reexamen recién será conocido por el deudor tributario al momento de la notificación de la resolución que resuelve la reclamación interpuesta (v.gr. Resolución de Intendencia), es claro que dicho deudor se verá obligado a cuestionar dicha determinación suplementaria en vía de apelación. En este supuesto, no quedaría duda que frente a la nueva determinación, el deudor tributario habrá sufrido una violación al procedimiento legal establecido al perder una instancia.³⁹ Nótese que ello se produciría por el hecho que el deudor

³⁶ Ha señalado el Tribunal Constitucional, mediante sentencia expedida el 25 de agosto de 2004 (Expediente No. 1803-2004-AA/TC), que “[...] la aplicación de las disposiciones que autorizan dicha actuación a la Administración [reforma en peor], resulta contrario al derecho constitucional de ejercitar las acciones perentorias incluídas en sede administrativa y, por tanto, violan también el derecho de defensa”. Por su parte, ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, Op. Cit., p. 506.

³⁷ Así lo ha señalado el Tribunal Constitucional, mediante sentencia expedida el 25 de agosto de 2004 (Expediente No. 1803-2004-AA/TC), cuando declaró que “Si bien el derecho a la pluralidad de instancias en sede administrativa no puede expandirse como una exigencia siempre y por toda actuación de la Administración, como ocurre en el presente caso, la legislación infraccional la ha establecido y es consecuencia, debe aplicarse como un derecho del ciudadano de ejercer una defensa adecuada y sin limitaciones de ningún orden, a efectos de preservar la vigencia de un proceso judicial debido y con todas las garantías del procedimiento administrativo, como lo ha establecido la Corte Interamericana de Derechos Humanos”.

³⁸ “Artículo 124º.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:

a) La reclamación ante la Administración Tributaria.

b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.

Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por Órgano auxiliar a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior; pero antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal” (el resultado es agregado).

³⁹ En ese sentido se ha pronunciado un auctor, con motivo de la regulación anterior del artículo 127 del Código Tributario, quien ha señalado que “No está claro, si no es así, en caso de interponer recurso de reclamación contra el acto de la Administración que incluye los nuevos reparos y se le ha denegado o interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal [...] El mismo no ha perdido, en lo que se refiere a los nuevos reparos detectados, el derecho a una de las instancias” (En tal sentido, ver: HERNÁNDEZ SERENQUE, Luis, Op. Cit., p. 22).

tributario no podría impugnar en forma paralela los nuevos aspectos formulados por la Administración Tributaria (claro está, con motivo de haber dejado de cumplir dichos derechos constitucionales).

Con motivo de la modificación realizada al artículo 127 del Código Tributario, empero, creemos que dicha posible afectación ha sido superada. Así, y con la reserva referida a que consideramos inconstitucional que se realice el reexamen para perjudicar los intereses del recurrente, se ha dispuesto que en caso se pretenda incrementar el monto del reparo impugnado, el órgano encargado de resolver la reclamación deberá comunicar el pretendido incremento al recurrente a fin que formule su escrito de alegatos, y ofrezca y actúe los medios probatorios que considere pertinentes. Producido ello, la Administración Tributaria deberá resolver la procedencia del reexamen como parte de la reclamación original presentada, en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de la presentación de la reclamación interpuesta.

Como se puede apreciar, el texto vigente del artículo 127 del Código Tributario exige que el incremento del monto del reparo impugnado (vía el reexamen) se resuelva como parte de la reclamación originaria interpuesta. Para ello, como es claro, la Administración Tributaria deberá adoptar las medidas necesarias para comunicar en el plazo oportuno el pretendido incremento, de tal forma que permita al correspondiente deudor tributario ejercer su derecho a presentar alegatos, y ofrecer los medios probatorios que considere conveniente. Solo entendido así, creemos, se podrá permitir que el deudor tributario ejerza su derecho de apelación (en segunda instancia) ante el Tribunal Fiscal.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

A partir del análisis desarrollado en el presente documento, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

- El Código Tributario regula como principio general el carácter definitivo, único, preclusivo y cierto de la determinación de las obligaciones tributarias, en tanto manifestación del derecho constitucional a la seguridad jurídica. En ese sentido, la Administración Tributaria se encuentra impedida, como regla general, de emitir otros actos administrativos tributarios por el mismo período y tributario fiscalizado y determinado previamente.
- La Administración Tributaria solo puede revocar, modificar, sustituir o complementar los actos administrativos tributarios emitidos y notificados previamente, en los supuestos previstos en forma restrictiva, taxativa y excepcional en los artículos 108 y 127 del Código Tributario. Siempre que se presente y configure en los hechos alguno de dichos supuestos, y dentro de los alcances del ámbito de aplicación de los mismos y por lo previsto en el ordenamiento jurídico, la Administración Tributaria podrá realizar una determinación suplementaria de las obligaciones tributarias.
- Es presupuesto para el ejercicio de la potestad de reexamen del artículo 127 del Código Tributario, que se haya impugnado el acto administrativo tributario, y que dicha impugnación sea de competencia y conocimiento por parte de un específico órgano resolutor superior.
- El ejercicio de la potestad de reexamen implica la obligación de pronunciarse en forma expreso y motivado sobre los reparos formulados en la fiscalización o verificación de las obligaciones tributarias correspondientes a un tributo y período específico.

Empero, en virtud al principio de congruencia y de prohibición de reforma en peor, el ejercicio de la potestad de reexamen no podría permitir (i) pronunciarse sobre reparos que no hayan sido formulados en la fiscalización o verificación; (ii) pronunciarse reparos que hayan sido formulados en la fiscalización o verificación, pero que no hayan sido impugnados; (iii) emitir un pronunciamiento que agrave la situación jurídica preexistente generada para los deudores

tributarios hasta antes de la formulación o interposición de un recurso, como estaría constituida por el aumento del monto de los reparos que han sido materia de impugnación.

- El ejercicio de la potestad de determinación suplementaria de las obligaciones tributarias debe sujetarse no solo a los alcances materiales del principio de congruencia y de prohibición de reforma en peor, sino también al principio de razonabilidad, derecho a la garantía del recurso, derecho de defensa, derecho de contradicción, derecho a la doble instancia administrativa, entre otras manifestaciones necesarias para la tutela adecuada de los derechos constitucionales de los deudores tributarios. Dependerá del caso concreto el análisis correspondiente a los límites constitucionales aplicables al ejercicio de dicha potestad.
- La posibilidad de aumentar el monto de los reparos de la fiscalización que han sido impugnados es contraria al derecho constitucional de toda persona a ejercer su derecho de contradicción y de defensa, y a la finalidad y garantía de la interposición de los recursos. En ese sentido, consideramos que este extremo del artículo 127 del Código Tributario calificaría de inconstitucional, por lo que debería ser inaplicable en los correspondientes casos concretos.