

LOS EFECTOS DEL TEXTO CONSTITUCIONAL EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO¹

César Gamba Valega²

“(…) es difícil encontrar un problema jurídico medianamente serio que carezca de alguna relevancia constitucional”³

I. APROXIMACIÓN

Es conocido por todos que en nuestro Estado Constitucional de Derecho la aplicación de los tributos ha dejado de concebirse como una “relación de poder”, sustentada simplemente en la soberanía estatal, *ius imperium* o en el poder de imperio del Estado.⁴ En efecto, hoy en día podemos decir que la visión “autoritaria” del tributo -en la que se encontraba ausente cualquier idea de justicia- forma parte de la historia del Derecho tributario -al menos, desde un punto de vista concep-

¹ El presente artículo forma parte de la investigación realizada gracias al auspicio del “Instituto de Investigación Científica” de la Universidad de Lima (2008), bajo el título “Los Derechos y Garantías de los Contribuyentes en el Sistema Tributario Peruano”.

² Abogado por la Universidad de Lima. Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros de Madrid. Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad de Lima y Universidad de San Martín de Porres.

³ PRIETO SANCHÍS, Luis, *Derechos fundamentales, neconstitucionalismo y ponderación judicial*, Palestra, Lima, 2007, p. 119.

⁴ Es común que nuestro TC señale que el fundamento de la imposición en el Estado Social y Democrático de Derecho, “no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos”. Vid., entre otras, la STC N° 06089-2006-AA/TC (fj. 18°).

tual-. Así, resultan esclarecedoras, a título de ejemplo, las frases del TC, en el sentido que a *“todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43º de la Constitución)”*⁵ o que la exigencia de las deudas tributarias se *“sustenta en el principio de solidaridad y en el deber jurídico de colaboración con la Administración, propia de la configuración del Estado Social y Democrático de Derecho”*.⁶

Por el contrario, nuestra norma constitucional ha diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria (ciudadanos-contribuyentes y Estado) se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho -término este último que abarca no sólo al derecho positivo, sino también a los principios, deberes, derechos y valores de carácter constitucional-, que son las fuentes que legitiman las complejas situaciones activas y pasivas de ambas partes. En efecto, si bien de la norma constitucional se puede extraer implícitamente la obligación de los ciudadanos-contribuyentes de soportar las cargas públicas, a partir de la cual se les pueden imponer legítimamente obligaciones de dar, hacer y no hacer (configurando una situación pasiva); también es cierto que este mismo texto le reconoce a estos mismos particulares unos derechos y garantías dentro de los que no puede ni debe existir intromisión del poder estatal (configurando una situación activa a su favor). Lo mismo ocurre en el caso del poder estatal, si bien el texto constitucional le ha impuesto el poder-deber de vigilar y facilitar que los ciudadanos-contribuyentes cumplan con el deber de soportar las cargas públicas -para lo cual el ordenamiento jurídico le atribuye una serie de potestades y derechos- (situación activa); no es menos cierto que este mismo texto obliga al poder estatal a ejercer tales poderes dentro de los límites impuestos por los principios, valores y derechos constitucionales, así como aquéllos que se derivan del ordenamiento jurídico en su conjunto (situación pasiva).⁷

⁵ Vid., la STC N° 0004-2004-AI/TC (fj. 9º).

⁶ Vid., la reciente STC N° 01993-2008-AA/TC (fj. 10º).

⁷ Como acostumbra señalar nuestro TC: *“el respeto al contenido esencial de las libertades económicas, constituye un límite al poder estatal”*. Vid., entre otras, la STC N° 00034-2008-AI/TC (fj. 24º).

La fuente de todas estas complejas situaciones (activas y pasivas), evidentemente, no se origina -como dijimos- en una supuesta soberanía estatal o en una supuesta primacía de los intereses recaudatorios sobre los intereses privados (como algunos todavía parecen sostener), sino que tiene su único sustento en el propio texto constitucional. La norma fundamental, pues, consagra un modelo de relaciones tributarias entre el poder estatal y los ciudadanos-contribuyentes que, no sólo le confiere “legitimidad”, sino que, al mismo tiempo, le pone “límites”, como son los derivados de los derechos, valores y principios consagrados en su texto. La Constitución, por tanto, constituye el marco necesario que “irradia” sin excepción a todas y cada una de las relaciones tributarias, que, al mismo tiempo, hace las veces de fuente de legitimación y de límite de las mismas.

Como tempranamente afirmó, EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA: “(...) *la Constitución es el contexto necesario de todas las leyes y de todas las normas y que, por consiguiente, sin considerarla expresamente no puede siquiera interpretarse el precepto más simple (...)*”⁸, concluyendo, por tanto que “*las normas constitucionales son, pues, «normas dominantes» frente a todas en la concreción del sentido general del ordenamiento*”.⁹

En ese sentido, cuando la Administración Tributaria ejerce los poderes que el ordenamiento jurídico le atribuye cumple una finalidad constitucional, cual es, la de hacer efectivo el deber constitucional de los ciudadanos-contribuyentes de soportar las cargas públicas. Esta finalidad es su fuente de legitimidad, por lo que, como es obvio, esos poderes no pueden ejercerse al margen de los valores consagrados en el texto constitucional, sino que ellos constituyen la base misma de su actuación. De ahí que la LPAG reconozca expresamente que la “*contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias*” constituye un vicio del acto administrativo, que causa su nulidad de pleno derecho.¹⁰

⁸ Vid., el “Prólogo” a la obra de GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Cívitas, Madrid, 1988, pp. 20 y 21.

⁹ Vid., a GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Ob. Cit.*, p. 103.

¹⁰ Pese a ello, en una incomprensible visión del “principio de legalidad” (mejor dicho, de “juridicidad”) -entendido como sometimiento de la Administración a todo el derecho en su conjunto (Constitución incluida)-, el Código Tributario sólo declara como actos nulos, aquéllos que “*sean contrarios a la ley o norma de*

II. LA CONSTITUCIÓN COMO NORMA JURÍDICA QUE OBLIGA A TODOS LOS OPERADORES JURÍDICOS (ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INCLUIDA) A “APLICAR” EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO “CONFORME” A LOS VALORES, PRINCIPIOS Y DERECHOS RECONOCIDOS EN SU TEXTO

Acorde con lo dicho, el “principio de legalidad” -reconocido en el artículo 45° del texto constitucional (según el cual el poder del Estado se ejerce “*con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen*”) y en los artículos III¹¹ y VI.1¹² de la LPAG- no sólo implica una regla de sumisión de la Administración a las normas infraconstitucionales publicadas en el Diario Oficial -como, al parecer, algunos todavía insisten en sostener en nuestro Derecho tributario-, sino que además alcanza a la Constitución misma, así como a los derechos, valores y principios recogidos en su texto.

Para corroborar lo dicho basta con remitirse al fundamento jurídico 15° de la STC N° 3741-2004-AA/TC, en el que se señala expresamente lo siguiente:

“(…) el principio de legalidad en el Estado constitucional no significa simple y llanamente la ejecución y el cumplimiento de lo que establece una ley, sino también, y principalmente, su compatibilidad con el orden objetivo de principios y valores constitucionales; examen que la administración pública debe realizar aplicando cri-

rango inferior” (artículo 109°.2). Tal como si la Administración sólo estuviera sometida a las normas positivas infraconstitucionales; ino a la Constitución! Pero lo que más llama la atención es que la norma bajo comentario no sea un rezago del viejo Código Tributario dictado en el año 1966 -en cuyo caso, ya hubiera sido un error-, sino que se trata de una norma dictada en pleno siglo XXI, nada menos que el 15 de marzo de 2007 (Decreto Legislativo N° 981).

¹¹ En cuyo texto se puede leer lo siguiente: “*La presente Ley tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general*”.

¹² Norma que dispone que “*Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas*”.

*terios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad. Esta forma de concebir el principio de legalidad se concretiza, por ejemplo, en el artículo III del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuando señala que la actuación de la administración pública tiene como finalidad la protección del interés general, pero ello sólo es posible de ser realizado «(...) **garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general**»¹³.*

Por esta razón, las posiciones activas (derechos y potestades) y pasivas (obligaciones y deberes) del ciudadano-contribuyente y de la Administración no se derivan sólo de la legalidad (normas infraconstitucionales escritas). No podemos ni debemos interpretarlas conforme a la ley únicamente;¹⁴ sino que, por el contrario, y esto es lo más importante, en nuestro Estado Constitucional de Derecho -dado que la Constitución constituye una “norma jurídica” en sí misma-, es preciso que los principios, valores y bienes contenidos en su texto -o que también se deriven implícitamente del mismo- sean aplicados directamente por todos los operadores jurídicos sin excepción (Administración, jueces, ciudadanos-contribuyentes, etc.), cada vez que surge alguna cuestión originada por la aplicación de los tributos que deba dilucidarse.

Tal ha sido la posición reiterada del TC, en la que se viene afirmando que la concepción de la Constitución como “norma jurídica” determina que los “valores, derechos y principios” recogidos en su texto -por pertenecer a ella- “limitan y delimitan jurídicamente los actos de (todos) los poderes públicos”.¹⁵

En tal sentido, hoy más que nunca -considerando las inagotables necesidades recaudatorias del Estado- urge que en el Estado Constitucional de Derecho las complejas relaciones entre el fisco y los ciudadanos-

¹³ El subrayado es nuestro (la negrita en el original).

¹⁴ “No rige en todo caso el principio de interpretación de la Constitución conforme a la ley”. *Vid.*, a AGUILÓ, Josep. *La Constitución del Estado Constitucional*, Palestra-Témis, Lima-Bogotá, 2004, p. 10. Por el contrario, es la Constitución como “norma jurídica” la que “irradia” sus efectos a cada una de las instituciones conformantes del ordenamiento jurídico (entre ellas, las situaciones jurídicas originadas por la aplicación de los tributos).

¹⁵ El añadido entre paréntesis es nuestro. *Vid.*, la STC N° 5854-2005-AA/TC (fj. 5).

contribuyentes sean “re-interpretadas” a la luz de lo que establece el texto constitucional.¹⁶ Esta apreciación es válida para todos los intervinientes en las relaciones tributarias (ciudadanos-contribuyentes, Administración Tributaria y órganos de control). En buena cuenta lo que proponemos es, pues, la “constitucionalización” de todas las relaciones tributarias.¹⁷

Sólo así podremos considerar al texto constitucional como una “práctica”, tal como lo viene exigiendo el Estado Constitucional de Derecho,¹⁸ pues como señala nuestro TC:

“El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de

¹⁶ De acuerdo con AGUILÓ, Josep. *Ob. Cit.*, pp. 9 y ss.; (concretamente, 10 a 12) la concepción de la Constitución como “fuente del derecho” -es decir, como “instrumento jurídico que contiene normas jurídicas llamadas a ser aplicadas por jueces y operadores jurídicos en la resolución de casos”, y no sólo como “fuente de las fuentes del Derecho”-, propia del Estado Constitucional, obliga a “alterar la concepción de todas las operaciones del método jurídico”, así como implica “necesariamente una revisión de todas las operaciones del método jurídico, pues la tradicional “gran división” entre creación y aplicación del Derecho ya no vale para dar cuenta de las nuevas realidades jurídicas. Todo lleva a considerar -concluye el autor- el Derecho y la Constitución como prácticas”.

¹⁷ Siguiendo la propuesta formulada por el profesor Josep AGUILÓ -siguiendo a Riccardo GUASTINI- referida al orden jurídico en su conjunto: “la constitucionalización del orden jurídico”. *Vid.*, AGUILÓ, Josep. *Ob. Cit.*, p. 59. En el mismo sentido, puede consultarse a LEÓN VÁSQUEZ, Jorge (*El régimen constitucional tributario: una perspectiva jurisprudencial*, en el libro pluriautoral dirigido por LANDA, César, “Constitución Económica del Perú. Foro Económico Asia - Pacífico APEC”, Palestra, Lima, 2008, p. 147), quien refiere que el “efecto *irradiación* de los derechos fundamentales y de los principios de fuerza normativa y supremacía jurídica de la Constitución”, han determinado un “proceso de “constitucionalización” del Derecho tributario”.

¹⁸ La idea de “Estado Constitucional” -a diferencia del “Estado de Derecho”, en que la “ley” constituye el elemento central para definir cualquier tipo de controversia- se instituye sobre la concepción de que el texto constitucional constituye una norma jurídica vinculante y directamente aplicable por todos los operadores jurídicos. *Vid.*, a AGUILÓ, Josep. *Ob. Cit.*, pp. 9 y ss.

la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto".¹⁹

III. UN CASO CONCRETO DE (IN)APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS DE "CONFORMIDAD" CON EL TEXTO CONSTITUCIONAL - EL SUPUESTO DEL ARTÍCULO 75º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Sin embargo, no queremos que se nos malinterprete; no estamos proponiendo que la Administración y los ciudadanos-contribuyentes cuenten con una especie de "control difuso" que les permita desechar cualquier norma legal por ser, en su opinión, incompatible con el texto constitucional. El Estado Constitucional de Derecho no puede ni debe admitir esto, considerando que el propio texto constitucional ha establecido quienes son los órganos encargados para ello (Tribunal Constitucional y Poder Judicial, según señalan los artículos 200º y siguientes, así como los artículos 51º y 138º de la CP).²⁰ Por el contrario, nuestro objetivo es que todos los operadores jurídicos que intervienen en el diseño (Poder Legislativo y Ejecutivo) y en la aplicación (ciudadanos-contribuyentes, Administración y Jueces y Tribunales) del Sistema Tributario adopten todas y cada una de sus decisiones, sin excepción, teniendo como marco de referencia los principios, valores y derechos constitucionales. Se trata, pues, de aplicar plenamente al texto constitucional (incluyendo sus valores, derechos y principios) para la solución de los problemas y conflictos que surgen en la práctica, a consecuencia de la aplicación cotidiana de las normas que conforman nuestro Derecho tributario.

Al respecto, JOSEP AGUILÓ, refiriéndose al ámbito constitucional, señala lo siguiente:

¹⁹ La cursiva y el subrayado son nuestros. Vid., la STC N° 5854-2005-AA/TC (fj. §2.3).

²⁰ Recientemente, también algunos órganos colegiados administrativos en determinados supuestos, tal como lo ha reconocido nuestro TC (STC N° 3741-2004-AA/TC y su aclaración de fecha 13 de octubre de 2006).

*“(…) para hablar de Estado constitucional tiene que haberse consolidado una práctica jurídica y política que permita afirmar que de hecho en torno a la Constitución formal se ha producido la establi-
zación de las conductas jurídicas y políticas de la comunidad de
referencia, de forma que ella pueda ser considerada como norma
fundamental y, en consecuencia, desempeña su papel en los proble-
mas de identificación, de unidad y de continuidad del sistema jurí-
dico-político. Es decir, para hablar de Estado constitucional, la
Constitución formal del constitucionalismo tiene que ser positiva,
tiene que ser usada desde los cánones del constitucionalismo”.*²¹

Aplicando lo dicho por el autor tenemos que, para la vigencia de un verdadero Estado Constitucional de Derecho en el ámbito tributario se requerirá que las situaciones activas y pasivas de los operadores jurídico-tributarios queden reguladas y definidas directamente por el sistema de derechos, valores y principios de carácter constitucional. Prescindir de estos bienes constitucionales para la solución de los problemas que se presentan en la práctica constituye una vulneración a las reglas del Estado Constitucional de Derecho que nuestra Carta Magna pretende estatuir.

²¹ Vid., a AGUILÓ, Josep. *Ob. Cit.*, p. 53. De acuerdo con el mismo autor, se puede considerar como un Estado Constitucional aquél que reúne las siguientes condiciones: “1º) Son sistemas que cuentan con una Constitución rígida o formal, con una Constitución diferenciada de la forma legal ordinaria (...); 2º) Dicha Constitución responde a las pretensiones normativas del constitucionalismo político: la limitación del poder político y la garantía de los derechos; es decir, asume los valores y fines del constitucionalismo como ideología (...); y, 3º) La Constitución formal que responde a los lineamientos normativos del constitucionalismo además tiene que ser practicada”.

(El subrayado es nuestro). En ese sentido, corresponde preguntarse si en nuestro actual Sistema Tributario los principales operadores, como son la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, recurren al texto constitucional para la resolución de las controversias que surgen en la práctica cotidiana o, por el contrario, prefieren recurrir a un método literal de las normas, basado en el significado de las palabras utilizadas por el legislador, sin interesar acaso si ello puede significar un sacrificio evidente a los valores constitucionales. El lector sabrá obtener sus propias conclusiones sobre lo que viene ocurriendo actualmente en nuestro Sistema Tributario. Sin embargo, desde ya nos oponemos a la utilización generalizada del Diccionario de la Real Academia de la Lengua -o de cualquier otro- como único “instrumento” de interpretación o como elemento que define las controversias tributarias. Ejemplos de ello sobran.

Entendemos que esta misma ha sido la posición sentada por el TC, entre otras, en la Sentencia N° 00047-2004-AI/TC, quien refiriéndose a la Constitución como “norma jurídica”,²² señala que dicho texto normativo “constituye el fundamento de todo el orden jurídico” y “termina convirtiéndose en el fundamento de validez de todo el ordenamiento instituido por ella”, llegando a exigir “coherencia y conformidad” de cualquier norma o acto a todo el texto constitucional.²³

Pongamos un ejemplo de lo que tratamos de sostener: como es sabido, hace muchos años que el artículo 75° del CT habilita a la Administración Tributaria a que, en forma previa a la conclusión de un procedimiento de fiscalización, comunique a los contribuyentes las “conclusiones (...), indicándoles las observaciones formuladas y (...) las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique”.

Sin perjuicio del escaso rigor técnico del precepto, entendemos que éste puede ser interpretado de dos formas. La primera, según la cual la Administración Tributaria goza de una facultad omnímoda o graciable -y, por tanto, sin posibilidad de ser controlada- para decidir en qué casos notifica las conclusiones de su fiscalización de forma previa al cierre del procedimiento de fiscalización, a efectos que el ciudadano-contribuyente goce del derecho a desvirtuar los posibles reparos u observaciones que le puedan haber levantado. La segunda, por la cual se trata de una potestad limitada por un concepto jurídico indeterminado -“la complejidad del caso tratado lo justifique”- que obliga (ya no faculta) a la Administración Tributaria a comunicar sus conclusiones en los casos en que en la práctica se verifique la realización del supuesto establecido en la norma (la “complejidad lo justifique”).

Una primera apreciación sobre la cuestión planteada nos obliga a señalar que el derecho fundamental a un debido procedimiento administrativo [artículos 139°.3) y 139°.14) de la Constitución, así como el artículo IV.1.2 de la LPAG] obliga a la Administración Tributaria a permi-

²² De acuerdo con la sentencia referida, la Constitución dentro del esquema de las fuentes del derecho debe ser analizada desde 3 puntos de vista: 1º) Como norma jurídica; 2º) Como fuente de Derecho; y, 3º) Como norma delimitadora del sistema de fuentes. Vid., el fj. 8º de la STC N° 00047-2004/AI.

²³ Vid., también la STC N° 0014-2003-AI/TC (fj. 2º).

tir que el derecho de defensa pueda ejercerse, no sólo cuando el procedimiento de fiscalización haya culminado (con la presentación de los recursos que correspondan), sino que también esta garantía deba ejercerse durante la tramitación del mismo, lo que ocurrirá solamente si la Administración comunica formalmente sus decisiones. Entendemos que ello está fuera de toda duda. Es decir, en todo procedimiento de fiscalización la Administración debe comunicar sus resultados dentro del procedimiento y el ciudadano-contribuyente goza del derecho a desvirtuar dentro del mismo procedimiento los posibles reparos u observaciones que le efectúe la Administración. Lo que se plantea acá no es eso (pues, por obvio, queda sobreentendido²⁴), sino que lo que se trata es de determinar si ante un supuesto “complejo” -a tenor del artículo 75º del CT-, la Administración “libremente” puede optar por notificar sus conclusiones al contribuyente o se encuentra obligada a ello.

Al respecto, el Estado Constitucional de Derecho debe reprochar la primera de las soluciones planteadas, pues la sola idea de decisiones administrativas que obedezcan a la mera voluntad de su emisor, sin ninguna limitación o posibilidad de control no corresponde a sus fundamentos (los del Estado Constitucional), en que las decisiones necesari-

²⁴ Lamentablemente, no siempre el Tribunal Fiscal ha manifestado una opinión coincidente con lo dicho. Así, por ejemplo, en la Resolución Nº 07021-3-2004, el órgano resolutor justificó que la Administración actuara una prueba y ni siquiera “corriera traslado” de ella al administrado-contribuyente en el desarrollo del procedimiento, habida cuenta que -a su entender- éste tenía expedito su derecho a impugnar la resolución final. En la referida resolución se puede leer lo siguiente: “*Que carece de sustento el cuestionamiento del recurrente respecto a que no le fueron comunicados los resultados de las pericias efectuadas, vulnerando así su derecho de defensa, toda vez que mediante la apelada, la Administración le comunicó los resultados de dichas pericias, teniendo expedito su derecho de impugnar dicha resolución mediante la correspondiente apelación, tal como ha sucedido en el caso de autos*”. Con este criterio, el Tribunal Fiscal sienta el “extraño” precedente, según el cual, el derecho de defensa sólo puede ejercerse a la culminación del procedimiento, no durante la tramitación del mismo, lo cual no resulta compatible con nuestro Estado Constitucional de Derecho. En el mismo sentido, se pronuncia la resolución Nº 00735-1-2005 de fecha 04 de febrero de 2005, en la que se puede leer lo siguiente: “*Que más aún en los resultados del requerimiento, la Administración no está obligada a poner en conocimiento de la recurrente las infracciones que se le imputan, en virtud que no existe norma expresa en nuestro ordenamiento que le atribuya tal obligación*”. (Olvidándose que la Constitución así lo impone).

riamente deben obedecer a razones que deben ser expuestas. Por tanto, la sola idea de facultades administrativas ilimitadas -o lo que es lo mismo, no sujetas a control- debe quedar desterrada. En ese sentido, una interpretación de la potestad acorde con el texto constitucional obliga a la Administración: i) a comunicar en todos los casos los posibles reparos u observaciones al ciudadano-contribuyente, otorgándole un plazo razonable para desvirtuar los mismos dentro del procedimiento de fiscalización; ii) en caso que la “complejidad” lo amerite, la Administración se encuentra obligada a ejercer en forma positiva la facultad consagrada en el artículo 75º del CT, notificando y otorgando un plazo razonable para desvirtuar los reparos; y, iii) en caso que la Administración Tributaria decida no ejercer la potestad conferida en el artículo 75º del CT, debe invocar y justificar las razones que la llevan a ello.

Así, creemos que debería interpretarse la facultad administrativa contenida en el artículo 75º de la CT, pues los valores contenidos en el texto constitucional así lo exigen (deber de motivación de los actos administrativos, derecho de defensa, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, igualdad, entre otros valores recogidos por el texto constitucional). Nótese, pues, que no se trata de otorgar un control difuso a los entes administrativos (que constitucionalmente no lo tienen, como dijimos), sino que el texto constitucional sea utilizado directamente por todos operadores del Derecho tributario para la resolución de las cuestiones que surjan en la práctica. Sin ánimo de ser reiterativo, lo que se exige, entonces, es que los operadores tributarios hagan del texto constitucional (valores incluidos) una “práctica” diaria.

Lamentablemente, en nuestra práctica tributaria resulta que el citado artículo 75º del CT ha sido entendido como una mera facultad “potestativa” (como sinónimo de graciable o no sujeta a control), en el sentido que la Administración puede “libremente” decidir a su capricho -es decir, sin sujeción a ningún valor constitucional, ni control- los casos en los que ejercerá la referida potestad, no requiriéndose ni siquiera una motivación razonable para acordar la denegatoria del ejercicio de esta facultad.

Así, resultan ya comunes los precedentes sentados por el Tribunal Fiscal, en los que dicha entidad se abstiene de ejercer cualquier control administrativo sobre el ejercicio de la potestad contenida en el artículo 75º del CT (pese a que se encuentra condicionada por un concepto ju-

rídico indeterminado, y como tal sujeta a control), permitiendo que la Administración decida arbitrariamente su ejercicio. Así, por ejemplo, ante un reclamo de un ciudadano-contribuyente por la falta de comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, el Tribunal Fiscal responde lo siguiente (Resolución N° 03610-I-2005):

*“(...) que si bien de conformidad con el segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputen, dicha comunicación es potestativa, criterio que ha sido establecido por este Tribunal en reiterada jurisprudencia como la Resolución N° 735-I-2005”.*²⁵

Incluso en la Resolución N° 9665-2-2001 el Tribunal Fiscal llega a concluir, de manera muy “natural”, que “no existe norma legal alguna que obligue a la Administración a comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de los descargos” presentados dentro del procedimiento.²⁶ Nótese que en estos casos el Tribunal Fiscal se limita a contrastar la decisión administrativa con el CT, omitiendo recurrir a los valores, principios y derechos contenidos en el texto constitucional. Según estos pronunciamientos, pues, la Constitución no constituye ningún parámetro de “actuación” -y, por tanto, de “control”- al ejercicio de la potestad administrativa contenida en el artículo 75° del CT, solución que no es acorde con la posición que venimos sosteniendo.

En efecto, según estos criterios, al parecer, la Administración goza de una libertad absoluta -casi omnímoda- en la decisión sobre el ejercicio de la facultad contenida en el artículo 75° del CT, la cual no cuenta con parámetros de “decisión” administrativa ni de “control” por parte del Tribunal Fiscal.

Es evidente que en estos casos, injustificadamente, el control de la decisión administrativa se agotó en uno de “legalidad” -es decir, de confrontación de las normas infraconstitucionales con la decisión administrativa-, omitiendo recurrir a los derechos, principios y valores de carácter constitucional para “decidir” la controversia. Ello, pues, llevó a

²⁵ El subrayado es nuestro.

²⁶ El subrayado es nuestro.

conclusiones que, a todas luces, no se ajustan a nuestro Estado Constitucional de Derecho.

Así, como el caso propuesto, hay muchísimos otros en los que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal vienen reconociendo, de forma expresa o tácita, que en el ordenamiento tributario existen ámbitos totalmente desvinculados del Derecho y de la Constitución, en los que la Administración puede ejercer sus poderes sin limitación y control alguno, incluso vulnerando los derechos fundamentales irrenunciables de los ciudadanos-contribuyentes.²⁷

Aunque parezca obvio decirlo, conviene recalcar que esta situación no es compatible con el Estado Constitucional de Derecho, en el que no son admisibles las decisiones administrativas que obedezcan al mero capricho de su emisor -o que se presenten ausentes de cualquier motivación que las justifique-, así como aquéllas que no sean susceptibles de control, pues como ya hace algunos años ha precisado nuestro Tribunal Constitucional, en un sentido contemporáneo *“la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo”*.²⁸

IV. EL CASO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Lo dicho anteriormente implica que órganos llamados a “crear” y “aplicar” las normas tributarias deben recurrir al texto constitucional para la adopción de sus decisiones (normativas o singulares). En efecto, es sabido que en el entramado de situaciones activas y pasivas que se originan en el ámbito tributario existen, esencialmente, dos valores o bienes en juego, que son igualmente de rango constitucional. Por un lado, el

²⁷ Para comprobar lo dicho basta con citar el “insólito” -pero reiterado- argumento invocado por el Tribunal Fiscal en pleno siglo XXI, según el cual “la Administración no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional, ni el tiempo que empleará en ella”. Vid., entre otras, las resoluciones N^os 05739-4-2005, 01485-3-2002 y 06608-3-2002.

²⁸ El subrayado es nuestro. Vid., la STC N^o 0090-2004-AA/TC (fj. 12^o).

“deber de los ciudadanos a soportar las cargas públicas”, y por el otro, los “derechos fundamentales” irrenunciables de los ciudadanos-contribuyentes. Ambos valores gozan de reconocimiento constitucional (implícito o explícito), por lo que en caso de una supuesta “confrontación”, debe procurarse que los dos se mantengan en vigencia de forma “ponderada”, evitando sacrificios excesivos de uno de los dos valores en juego. En efecto, cualquier operador jurídico-tributario (órgano legislativo, Administración, ciudadanos-contribuyentes y, Jueces y Tribunales) debe, entonces, adoptar todas y cada una de sus decisiones (normativa o singular) de forma ponderada, procurando mantener vigentes ambos valores constitucionales, evitando, de este modo, sacrificios innecesarios. Así, lo exige nuestro Estado Constitucional de Derecho.

Así, por poner un ejemplo, en el plano normativo-tributario (dentro del que incluimos al ejercicio de la potestad reglamentaria) es obligación de los titulares estatales competentes otorgar a la Administración todas las facultades que sean necesarias para hacer efectivo el deber de contribuir (incluso, sancionando los incumplimientos), siempre, claro está, haciendo valer (en positivo) las demás exigencias contenidas en el texto constitucional. Por tanto, cuando se otorga una facultad a la Administración Tributaria (de recaudación, fiscalización, revisión de controversias, de sanción, entre otras) no basta con regular el contenido de la decisión administrativa (por ejemplo, solicitar “cualquier” tipo de información a los contribuyentes), sino que además -y esto es lo más importante- la norma debe permitir la plena vigencia (en positivo) de los demás bienes constitucionales que se encuentran en juego (salvaguardar el derecho a la intimidad, el secreto profesional, la proporcionalidad y razonabilidad, entre otros). De este modo, las facultades de la Administración Tributaria se convierten a la vez que, en un medio para hacer efectivo el deber de contribuir; también en un “desarrollo positivo de los derechos fundamentales”. Son, pues, una forma de “concretizar” en la práctica los demás derechos y bienes constitucionales.²⁹

Sin embargo, es conocido por todos, que las normas tributarias y sancionadoras-tributarias (como decisiones del órgano legislativo y de la

²⁹ Vid., a AGUILÓ, Josep, *Ob. Cit.*, pp. 56 a 58; concretamente, 58: “*El orden jurídico legítimo ya no será aquél que simplemente respeta los derechos, sino aquél que desarrolla en positivo todas las exigencias normativas derivadas de los derechos*”.

Administración, en ejercicio de su potestad reglamentaria) que vienen sucediéndose en nuestro entorno vienen prefiriendo en forma “desmedida” uno de los valores constitucionales en juego, como es el “deber de los ciudadanos a soportar las cargas públicas”, en perjuicio de los otros valores constitucionales (básicamente, los derechos y principios jurídicos). Así, ante las crecientes necesidades recaudatorias, resulta que las normas tributarias vienen atendiendo exclusivamente al interés fiscal, inclinando la balanza hacia los poderes de la Administración en desmedro de las garantías y derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyentes (también valores y bienes de carácter constitucional).³⁰ Hay, pues, un descuido indiscutible de los derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyentes; y, por tanto, una desprotección evidente de estos últimos.

Así, pues, como resultado de las incesantes “reformas tributarias” de fin de año, podemos decir que contamos con un régimen tributario que en muchas ocasiones no respeta el contenido esencial de los derechos y valores constitucionales que garantizan la posición (activa) de los ciudadanos-contribuyentes. Por el contrario, hoy por hoy, contamos con un Sistema Tributario “ideado”, “razonado”, “creado”, “construido” -y también “aplicado”- desde una perspectiva puramente “administra-

³⁰ Situación que viene siendo materia de discusión desde hace ya algunos años en la doctrina tributaria nacional, sin que los órganos competentes del Estado hayan mostrado siquiera alguna intención por inclinar la balanza hacia el “justo medio”. Así, por poner ejemplo, basta con remitirse al “Pronunciamiento sobre la Situación Tributaria del País” formulado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT en abril de 2004, en el que se puede leer lo siguiente: “En los últimos años se ha modificado la legislación tributaria con un sesgo exageradamente fiscalista debilitando la posición jurídica de los contribuyentes frente a la Administración y desnaturalizando la finalidad de los tributos. En este marco se sitúan las modificaciones dictadas por el Gobierno en virtud de las atribuciones delegadas mediante Ley 28709, cuyas disposiciones, en la mayoría de los casos, vulneran los principios tributarios contenidos en la Constitución Política del Estado”. (Publicado en el Diario “Gestión”, el 29 de abril de 2004). Este mismo vicio fue evidenciado en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación organizadas por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, dedicadas al tema de las “Facultades de Fiscalización y Determinación de la Administración Tributaria”, en cuya resolución (de fecha 09 de junio de 2004) se puede leer lo siguiente: “Que la legislación tributaria peruana en los últimos años tiende a desatender los derechos fundamentales de los administrados y a prescindir del objetivo de mantener un equilibrio entre el interés fiscal y los referidos derechos”.

tivista” (protección del interés fiscal), desatendiendo los otros valores constitucionales que también se encuentran en “conflicto”. Actualmente, pues, el régimen normativo-tributario no regula de forma “equilibrada” las posiciones (activas y pasivas) de la Administración y de los ciudadanos-contribuyentes, tal como recomienda -y también obliga- nuestra carta magna.

Ejemplos de la situación denunciada sobran, razón por la cual parecería ocioso referirse a ellos con detalle. Sin embargo, sólo con la finalidad de demostrar la situación actual por la que atraviesa nuestro Sistema Tributario, nos remitiremos al caso del procedimiento de fiscalización.

Así, tenemos que en el ámbito tributario los procedimientos seguidos por las diferentes administraciones tributarias se encuentran prácticamente “deslegalizados”, dejando “en manos” de los funcionarios públicos encargados de su seguimiento la decisión sobre las principales incidencias del procedimiento. Esta situación determina que los márgenes de discrecionalidad administrativa muchas veces sean más amplios de lo necesario, llegando en ocasiones a confundirse el otorgamiento de poderes discrecionales legítimos -es decir, en casos justificados, como cuando el legislador no pueda regular la interminable casuística o cuando el principio de eficiencia administrativa así lo aconseja- con la “arbitrariedad” (el mero porque sí), proscrita constitucionalmente. Se echa de menos, pues, una codificación adecuada de los procedimientos tributarios, acompañados de un catálogo de derechos y garantías que asisten a los ciudadanos-contribuyentes durante la tramitación y finalización de los mismos.

El ejemplo típico de lo que pretendemos mostrar es el procedimiento de fiscalización de los tributos aplicado por la SUNAT, el que -pese a la reciente promulgación del Decreto Supremo N° 085-2007-EF- se encuentra total y absolutamente “deslegalizado”, a tal punto que no se encuentran reguladas las etapas y los plazos del procedimiento (inicio, tramitación, alegaciones y resolución final), así como en su regulación se omite siquiera hacer mención a:

- La obligación de la Administración de “planear” o “programar” sus facultades de fiscalización según criterios objetivos, con la finalidad de evitar cualquier “desviación” en la finalidad del procedimiento;

- Los límites con que cuenta la SUNAT para requerir información a los administrados;³¹
- Que los plazos que debe otorgar la Administración para la absolución de los requerimientos deben tener en cuenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad (es decir, deben guardar proporción con la cantidad de información, así como tener en cuenta la dificultad en obtener la información requerida);
- La obligación de la Administración de pronunciarse dentro del procedimiento sobre todos los argumentos formulados por el ciudadano-contribuyente;
- La exigencia de la Administración de otorgar al ciudadano-contribuyente -con carácter previo a la conclusión del procedimiento- la posibilidad de exponer su posición en un plazo razonable;
- El derecho del ciudadano-contribuyente a tener acceso al expediente de fiscalización antes de la finalización del procedimiento, a efectos de conocer las pruebas, actuaciones e incidencias que sustentan la posición de la Administración Tributaria;³²

³¹ Es más, podríamos señalar que en el ámbito tributario la intención del legislador es la de eliminar cualquier límite a los pedidos de información. Así, pues, el artículo 62º del Código Tributario dispone que la Administración puede exigir a los contribuyentes cualquier tipo de información, incluso la “correspondencia comercial”, llegando a disponer en el último párrafo del referido artículo, que *“ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar a la Administración Tributaria la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios”*. Precisamente, la referida normatividad ha permitido que la Administración Tributaria concluya sin mayor sustento de una simple lectura de dicho dispositivo, que ésta tiene *“la potestad de requerir cualquier tipo de información respecto a las actividades de terceros que se encuentre en poder de los deudores tributarios, no pudiendo éstos exceptuarse invocando el secreto comercial o el deber de reserva del sujeto requerido por limitarse únicamente a trabajar con información de terceros”*. (Vid., el Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000 de fecha 07 de septiembre de 2004). Qué diferencia con el texto de la LPAG, que en su artículo 169º.2, señala que *“será legítimo el rechazo”* por parte de los administrados a las solicitudes de presentación de información formuladas por la Administración, cuando ésta *“afecte los derechos constitucionales”*.

³² Por el contrario, este derecho básico de todo procedimiento administrativo (ac-

- El derecho del ciudadano-contribuyente a que las actuaciones del procedimiento administrativo se lleven a cabo respetando la jornada laboral fijada por el ciudadano-contribuyente;
- La obligación de la Administración de emitir una resolución que ponga fin al procedimiento de fiscalización en todos los casos; y no sólo cuando determine alguna diferencia con las declaraciones presentadas por el sujeto intervenido;³³ y,
- El derecho del ciudadano-contribuyente a que el procedimiento de fiscalización culmine en un plazo razonable, con la emisión de las resoluciones correspondientes.³⁴

Esta falta total de garantías en el procedimiento de fiscalización determina que, por poner un ejemplo, la Administración haya podido con-

ceso al expediente) ha sido negado expresamente en el segundo párrafo del artículo 131º del Código Tributario, que reconoce el carácter “secreto” del expediente de fiscalización hasta que se produzca su culminación (se entiende, con la notificación de las resoluciones que ponen fin al procedimiento). Las diferencias de esta norma con la LPAG son bastante saltantes, pues, el artículo 160º del referido dispositivo reconoce el libre acceso de parte de los administrados al expediente administrativo, pudiendo incluso requerir el mismo mediante un simple pedido verbal en la oficina en que se encuentre, incluso “en cualquier momento de su trámite”, así como a “*sus documentos, antecedentes, estudios, informes y dictámenes, obtener certificaciones de su estado y recabar copias de las piezas que contiene, previo pago del costo de las mismas*”.

³³ El artículo 75º del Código Tributario, al parecer, pretende amparar esta posición de la Administración, pues, su primer párrafo dispone que una vez concluido el procedimiento de fiscalización, emitirá los actos administrativos correspondientes, “si fuera el caso”. Es decir, se prevé expresamente la posibilidad que el procedimiento de fiscalización culmine sin la emisión de ningún acto administrativo, generando así un vicio que afecta al principio de seguridad jurídica, pues -de no mediar diferencias con los datos declarados- el contribuyente no es notificado formalmente con el acto que pone fin al procedimiento.

³⁴ Podría considerarse que el artículo 62º-A del Código Tributario sí contiene un plazo de duración del procedimiento de inspección; sin embargo, los efectos del vencimiento del mismo no implican la caducidad del procedimiento (como, lógicamente, debiera ocurrir), sino únicamente que la Administración ya no “podrá requerir mayor información de la solicitada” al administrado-contribuyente. No se trata, pues, de un plazo del procedimiento de fiscalización, sino sólo de un plazo para exigir documentación (Vid., el artículo 62º-A.4 y 5).

cluir que un contribuyente pueda ser sancionado por incumplir una obligación tributaria -como es llevar los libros contables con un atraso mayor al permitido- incluso por períodos que se encuentran fuera de los “alcances” del procedimiento. En efecto, en opinión de la Administración no existe *“norma alguna que condicione la aplicación de la sanción respectiva a que el período de comisión de la infracción sea una materia del procedimiento de verificación o fiscalización”*,³⁵ olvidándose de acudir a otras fuentes, como son los principios de seguridad jurídica y de predictibilidad o siquiera acudir al artículo 55º.5) de la LPAG, que reconoce como un derecho de los administrados, el de ser informados en los procedimientos administrativos de oficio (como el de fiscalización) sobre la “naturaleza” y “alcance” del mismo, quedando proscrito cualquier exceso sobre ambos sin comunicación previa.

Estas y otras características determinan que, por increíble que parezca, en el actual procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria, al parecer -y así viene interpretándose-, se encuentra habilitada a fiscalizar a quien quiere, con o sin aviso previo, en el lugar que decida, con la intensidad y alcance que decida, durante el tiempo que considere pertinente, adoptando las medidas cautelares que considere pertinentes, solicitando la información que desee, durante el horario que decida y hasta cuando esté satisfecha.³⁶

³⁵ Vid., en este sentido el Informe N° 129-2006-SUNAT/2B0000 de fecha 29 de mayo de 2006, en el que se concluye que *“El hecho de que el período tributario en que se haya configurado la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del TUO del Código Tributario no se encuentre comprendido dentro de los períodos materia del procedimiento de verificación o fiscalización no constituye impedimento para la aplicación de la sanción correspondiente a dicha infracción”*.

³⁶ Esta idea la tomo prestada de AGUALLO AVILÉS, Angel (*Interés fiscal y Estatuto del contribuyente*, en CREDF, núm. 80, 1993, p. 590): *“de conformidad con el RGIT, la Inspección de los Tributos, efectivamente, comprueba e investiga a quien quiere, con o sin aviso previo, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le apetece, durante el tiempo que le conviene, adoptando las medidas cautelares que desea, utilizando los medios que se le antoje, en el lugar que le place, durante el horario que le complace y hasta cuando esté satisfecha. Esto que acabo de decir no es un trabalenguas; no es más que una traducción en lenguaje paladino de las incontables expresiones del siguiente tenor: «cuando así lo acuerde el Órgano competente», «a juicio de los actuarios», cuando la Inspección lo «estime» o «juzgue conveniente», «cuando lo considere justificado», etc.”*.

V. CONCLUSIONES

Las líneas que nos anteceden no tienen otro objeto que el de recordar que en el cuidadoso esquema de valores constitucionales-tributarios no sólo existe un valor susceptible de protección -como el deber de tributar-, como al parecer algunos insisten en sostener, sino -y esto es lo más importante- también existen determinados derechos y garantías constitucionales irrenunciables de los ciudadanos-contribuyentes, que - pese a encontrarse también reconocidos por el texto constitucional- no están teniendo la debida atención que merecen. Podríamos discrepar sobre la corrección o no del diagnóstico ofrecido -esencialmente, pesimista por desventura-; sin embargo, lo cierto es que revela la necesidad cada vez más urgente de afrontar científicamente esta supuesta dicotomía entre deber de contribuir y derechos de los ciudadanos-contribuyentes, la cual -a nuestro modo de ver- debe resolverse mediante una interpretación “armonizadora” de ambos valores en juego.

Corresponde, pues, que en nuestro Estado Constitucional de Derecho las posiciones del fisco y de los ciudadanos-contribuyentes sean “re-interpretadas” teniendo a la vista el equilibrio de “todos” los valores y derechos consagrados en el texto constitucional sin excepción, evitando así dar una preponderancia al interés fiscal de forma exclusiva o sólo a los derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyentes, pues ambos constituyen valores constitucionales que deben ponderarse adecuadamente en cada caso concreto (tanto en el plano “normativo” como “singular”).

Lima, junio 2010.