

“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”

UNIVERSIDAD PERUANA DEL CENTRO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS



TESIS

**“LA FACULTAD DE REEXAMEN COMO LÍMITE PARA LA
INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE RECLAMACIÓN”**

**Para optar el título profesional de
ABOGADA**

Presentado por la bachiller:

BENDEZU ORE, SHERLY KATERIN

Asesores:

ABOG. CHRISTIAN HELDRICH, GAMARRA BAUTISTA

DR. DEYBE EVYN VIERA PERALTA

HUANCAYO-PERÚ

2022

ÍNDICE DE CONTENIDO

PORTADA.....	i
ÍNDICE DE CONTENIDO	5
ÍNDICE DE TABLAS	8
RESUMEN	9
ABSTRACT.....	10
INTRODUCCIÓN	11
CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	13
1.1. Planteamiento del problema	13
1.2. Formulación del problema.....	15
1.2.1. Problema General.....	15
1.2.2. Problema Específico	15
1.3. Objetivos.....	15
1.3.1. Objetivo General	15
1.3.2. Objetivo Específico	16
1.4. Justificación de la Invetigación	16
1.5. Limitaciones de la investigación	16
1.6. Viabilidad de la investigación	17
CAPITULO II MARCO TEÓRICO	18
2.1. Antecedentes.....	18
2.2. Definición de términos básicos	36
2.2.1. Acreedor tributario	36
2.2.2. Paraíso Contribuyente	36
2.2.3. Deuda tributaria.....	36
2.2.4. Deudor tributario.....	36

2.2.5. Impuesto	36
2.2.6. Infracción tributaria.....	36
2.2.7. Obligación tributaria	36
2.2.8. Tributo	37
2.2.9. Administración Tributaria.....	37
2.2.10. Capacidad contributiva.....	37
2.2.11. Carga fiscal	37
2.2.12. Código Tributario	37
2.2.13. Evasión tributaria.....	37
2.2.14. Fiscalización.....	38
2.2.15. Incumplimiento.....	38
2.3. Sistema de hipótesis	38
2.3.1. Hipótesis General	38
2.3.2. Hipótesis específicas	38
2.4. Variables.....	38
2.4.1. Operacionalización de variables	39
Capítulo III METODOLOGÍA	40
3.1. Metodología de Investigación	40
3.2. Tipo de Investigación	41
3.3. Nivel de Investigación	41
3.4. Diseño de Investigación	41
3.5. Población y Muestra	41
3.6. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	42
3.6.1. Técnicas de recolección de datos.....	42
3.6.2. Instrumentos de recolección de datos.....	42

3.6.3. Técnicas de Procesamiento de Datos	7	42
Capítulo IV ANÁLISIS Y RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....		43
4.1. Verificación de la Hipótesis		47
CONCLUSIONES		49
RECOMENDACIONES		51
BIBLIOGRAFÍA		52

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: ¿Según su opinión, la facultad de reexamen se encuentra delimitada adecuadamente en la norma tributaria?	43
Tabla 2 : ¿Mediante el reexamen se pueden incrementar los reparos determinados en la fiscalización?	43
Tabla 3 : ¿Cree Ud. que los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones tributarias?	44
Tabla 4: ¿Esta Ud. de acuerdo con la facultad de reexamen de la SUNAT que posibilita incrementar los importes determinados en la fiscalización?.....	44
Tabla 5: ¿Cree Ud. que la SUNAT actúa con criterios adecuados al reexaminar sus decisiones?.....	45
Tabla 6: ¿Ud. está de acuerdo con la regulación prevista dentro del Código Tributario referida a la facultad de reexamen de la SUNAT?.....	45
Tabla 7: Tomando en cuenta las facultades de la SUNAT ¿Cree Ud. que los contribuyentes deben ser necesariamente sometidos al reexamen en la reclamación?	46
Tabla 8: ¿Considera Ud. que la facultad de reexamen de la SUNAT se aplica objetivamente en la etapa de reclamación?	46
Tabla 9: ¿Considera Ud. que el incremento del reparo producto determinado en la fiscalización debe realizarse en la etapa de reclamación?	47
Tabla 10: ¿Considera Ud., que, la SUNAT debe dejar el reexamen a otra entidad?	47

RESUMEN

En el presente trabajo se ha realizado un estudio de la facultad de reexamen de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) , la misma que se evidencia en las resoluciones emitidas al resolver los recursos de reclamación, poniéndose de manifiesto que los reclamantes cuestionan ésta facultad, al considerar que se produce una vulneración del Principio de Prohibición de la Reformatio In Peius, a su vez indican que las resoluciones de la SUNAT incrementan los importes de los reparos determinados en las fiscalizaciones; hechos que ocasionan grandes perjuicios, al aumentar el importe determinado inicialmente en la fiscalización.

Se analiza si el artículo 127° del TUO del Código Tributario (D. S. N° 133-2013-EF), donde se faculta a la SUNAT a incrementar o disminuir el importe de los reparos determinados por fiscalización, situación que vulneraría la prohibición de la Reformatio In Peius, debido al hecho que, la SUNAT incrementa el importe de los reparos, generando incertidumbre respecto de la predictibilidad de las decisiones de la SUNAT; lo que, ocasiona un desincentivo para la interposición de los recursos de reclamación, por la alta probabilidad de que en esta instancia se incremente el importe reparado.

Por tanto, la facultad de reexamen de la SUNAT, resulta en buena cuenta en una suerte de excepción a la Reformatio In Peius; debido a su fundamentación sobre los preceptos del Principio de Verdad Material y de Impulso de Oficio, en consecuencia, no afectan el derecho de acceder a un Debido Proceso; concluyéndose que lo normado por el artículo 127° del Código Tributario no ubica a los reclamantes en una situación de indefensión.

ABSTRACT

In the present work, a study has been carried out of the reexamination faculty of the National Superintendence of Customs and Tax Administration (SUNAT), the same one that is evidenced in the resolutions issued when resolving the claim resources, making it clear that the claimants they question this power, considering that there is a violation of the Prohibition Principle of the Reformatio In Peius, in turn they indicate that the SUNAT resolutions increase the amounts of the objections determined in the audits; events that cause great damage, by increasing the amount initially determined in the audit.

It is analyzed whether article 127 of the TUO of the Tax Code (D. S. No. 133-2013-EF), where SUNAT is empowered to increase or decrease the amount of the objections determined by auditing, a situation that would violate the prohibition of the Reformatio In Peius, due to the fact that SUNAT increases the amount of objections, generating uncertainty regarding the predictability of SUNAT's decisions; which, causes a disincentive for the filing of claim resources, due to the high probability that in this instance the repaired amount will be increased.

Therefore, SUNAT's power of reexamination results in good account in a sort of exception to the Reformatio In Peius; due to their foundation on the precepts of the Principle of Material Truth and the Official Impulse, consequently, they do not affect the right to access a Due Process; concluding that what is regulated by article 127 of the Tax Code does not place the claimants in a defenseless situation.

INTRODUCCIÓN

SUNAT posee amplias facultades para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales han sido cuestionadas continuamente por los contribuyentes, argumentando vicios y excesos que conllevan a la nulidad de sus pronunciamientos, por la vulneración de diversos principios jurídicos.

La facultad de reexamen se encuentra regulada en el artículo 127° del Código Tributario; mediante la cual, se posibilita a la administración tributaria el incrementar el importe de los reparos determinados, producto de la fiscalización realizada. Siendo necesario señalar que la facultad de reexamen es discutido constantemente por los contribuyentes, debido a la posibilidad de que los importes se incrementen luego de ser reclamados, situación que podría generar perjuicios, sobre la base material de que, cuando la SUNAT resuelve y comunica su decisión, se encuentra habilitada para volver a evaluar la fiscalización - por lo tanto -, se encuentra habilitada a incrementar los importes de los reparos determinados; con lo cual, se configuraría la vulneración al Principio de la Reformatio In Peius.

La facultad de reexamen, perjudica a los contribuyentes, teniendo en consideración que la consecuencia que genera la interposición de la reclamación, es el incremento de las obligaciones tributarias reclamadas (expresadas en cifras dinerarias) frente a la deuda inicialmente determinada.

Esta es la situación problemática que se analiza; es decir, determinar si se produce una afectación al Principio de Prohibición de la Reformatio in Peius, al incrementar los resultados determinados en la fiscalización, concluyéndose que los cuestionamientos no resultan valederos, atiendo a su propia naturaleza, lo que nos permite concluir que la técnica utilizada al diseñar el texto del artículo 127° del Código

Tributario se centra en “el espíritu” del Principio de Prohibición de la Reformatio in Peius, al contener la prohibición de emitir reparos nuevos o sanciones, situaciones ambas, no determinadas en la fiscalización.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del problema

La facultad de reexamen de la SUNAT – como se ha indicado –, se encuentra contenida en el artículo 127° del Código Tributario, al ser la entidad que lleva a cabo la fiscalización; por tanto, recae también en la SUNAT la facultad de realizar un nuevo examen (reexamen) de las reclamaciones interpuestas.

El artículo 127° del Código Tributario establece que a través del reexamen puede realizarse un análisis más adecuado de los puntos o aspectos controvertidos, ya sea que hubieran sido reclamados o no por los contribuyentes; pudiendo inclusive efectuarse nuevas comprobaciones. Por otra parte, el referido artículo 127° ha establecido límites frente a las actuaciones de la SUNAT, al disponer que, ésta solo tiene la posibilidad de modificar los reparos efectuados en el proceso de fiscalización que hubiesen sido impugnados, ya sea incrementándolos o disminuyéndolos. Conforme se ha señalado, la norma comentada, precisa que la SUNAT tiene la facultad para realizar análisis, evaluaciones, comprobaciones e incluso presunciones de todos aquellos aspectos controvertidos, contenidos en el respectivo recurso de reclamación; así mismo, el referido artículo hace una precisión importante, al señalar que la facultad de reexamen abarca también a aquellas situaciones que no hubiesen sido cuestionadas por los reclamantes; asimismo, resulta necesario precisar que el referido artículo 127° del Código Tributario, precisa que la SUNAT solo puede realizar la modificación de los reparos determinados en las fiscalizaciones, siempre que los mismos hayan sido objeto de reclamación (vía impugnación), con el propósito de incrementar o disminuir los importes determinados.

Como se observa, la norma tributaria, prevé límites a las actuaciones de la SUNAT, estableciéndose que su potestad abarca solamente a los reparos determinados en la fiscalización; pues, el contenido de una resolución tiene que expresar los fundamentos fácticos y jurídicos que las sustentan: así como, dar cuenta de las situaciones se presenten en el expediente; es decir, las resoluciones de la SUNAT, no solo estarán referidas a los aspectos materia de controversia contenidos en fundamentos de los recursos de reclamación que cuestionan los resultados de las fiscalizaciones, si no también, sobre aspectos cuestionados y contenidos en el escrito de reclamación. La referida norma tributaria, precisa que la SUNAT comunicará el incremento determinado al reclamante, con la finalidad que éstos accionen su derecho de defensa (derecho de contradicción), para no verse afectados por el eventual incremento de los reparos.

Finalmente, el artículo 127° dispone que no puede establecerse nuevas sanciones por medio del ejercicio de la facultad de reexamen, estableciéndose además que contra la resolución que resuelve la reclamación que incrementa el repara, solo cabe la interposición del recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal, agotándose de esta manera la vía administrativa.

Así pues, se tiene que la facultad de reexamen es una atribución legal otorgada a la SUNAT que la faculta a volver a reexaminar parte o todos los aspectos de la fiscalización; los cuales, son objeto de cuestionamiento por el reclamante, con la presentación de la reclamación, siendo preciso tener en cuenta que, los cuestionamientos pueden ser sobre situaciones materiales o sobre la aplicabilidad de las normas jurídicas, por lo que la facultad de reexamen podrá realizarse sobre cualesquiera de las situaciones cuestionadas indistintamente.

Luego del análisis y estudio de las resoluciones emitidas por la SUNAT, que resuelven los recursos de reclamación, se evidencia que los reclamantes argumentaban que, la facultad de reexamen vulneraba el Principio de Prohibición de la Reformatio In Peius, pues las decisiones de la administración tributaria, incrementando los importes de los reparos determinados en la fiscalización, han generado situaciones que resultaban siéndoles perjudiciales, al ver acrecentada la deuda determinada en la fiscalización. Asimismo, argumentaban que al hacer la SUNAT uso de su facultad discrecional, podía incrementar o reducir el importe del repara; es decir, se produce una vulneración a la reformatio in peius, generándose incertidumbre respecto de la predictibilidad de la decisión de la SUNAT, hecho que tiene como consecuencia desincentivar la acción de promover reclamaciones, haciendo uso efectivo del derecho de contradicción, ya que al hacerlo, significaría situarse ante la posibilidad de que la SUNAT incremente el importe del repara.

1.2. Formulación del problema

1.2.1. Problema General

¿Por qué la facultad de reexamen limita la interposición del recurso de reclamación?

1.2.2. Problema Específico

¿Por qué la facultad de reexamen podría constituir un perjuicio ante la posibilidad de incrementar el importe de los reparos determinados?

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo General

Determinar si la facultad de reexamen limita la interposición del recurso de reclamación.

1.3.2. Objetivo Específico

Determinar porque la facultad de reexamen se constituye en un perjuicio por la posibilidad de incrementar los reparos determinados.

1.4. Justificación de la Investigación

El trabajo evidencia que la facultad de reexamen de la SUNAT (inclusive cuando incrementa los importes de los reparos determinados), no genera mayores perjuicios a los reclamantes; debido a que la mentada facultad de reexamen posibilita el incrementar los importes determinados. En ese sentido, es importante dejar a salvo la facultad de determinación de la administración tributaria, siendo importante garantizar que los reclamantes ejerzan su derecho de contradicción, no contemplando la posibilidad de contemplar aspectos prohibitivos de la reformatio in peius, o que se genere incertidumbre entre los reclamantes respecto de la predictibilidad de los pronunciamientos de la SUNAT.

Asimismo, el presente trabajo considera que los planteamientos dados a conocer van a servir de base para fundamentar las decisiones de la SUNAT, respetando el principio de la reformatio in peius. Asimismo, resulta importante mencionar que se han abarcado elementos justificativos tales como: i) Conveniencia, ii) Relevancia social, iii) Implicancias prácticas, iv) Valoración teórica y v) Utilidad metodológica.

1.5. Limitaciones de la investigación

Una de las principales limitantes es la relacionada con el factor tiempo, ello debido a que, se necesitó revisar varios pronunciamientos emitidos por la SUNAT y

por el Tribunal Fiscal, donde se cuestione la aplicabilidad de la facultad de reexamen de la SUNAT.

Asimismo, la limitación referida al acceso a los expedientes administrativos tramitados ante la SUNAT, derivadas de reclamaciones por reparos determinados, argumentándose que, no se puede proporcionar esta información por no estar dentro de las excepciones del artículo 85° del Código Tributario (reserva tributaria).

1.6. Viabilidad de la investigación

- a. Empíricamente, la investigación resulta siendo viable, pues se cuenta con la experiencia suficiente para realizar los análisis de los recursos de reclamación y los actos administrativos que los resuelven. Contándose con disponibilidad de textos normativos y el acceso a los indicados expedientes de reclamación; lo cual, ha permitido que la investigación se ejecute apropiadamente.
- b. Bibliográficamente, nuestra investigación resulta siendo realizable, debido a que se cuenta con la información necesaria para su desarrollo; al tener acceso a textos de consulta especializada para reforzar las precisiones respecto del tema investigado.
- c. Financieramente, resulta viable, ya que se cuenta con los recursos económicos para su desarrollo y ejecución.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes

El procedimiento contencioso-tributario, es un procedimiento especial; el cual, resulta consustancial con la facultad de reexamen; siendo necesario delimitar los principios que lo fundamentan; indicándose que, esta facultad se encuentra recogida por el Código Tributario; lo cual, significa que tiene que ser considerado como una regla normativa que rige el proceso Contencioso–Tributario. En esta línea, se observa que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, dispone que en todo lo no regulado por el Código Tributario o en cualquier otra normativa tributaria, del mismo modo contempla la posibilidad de poder aplicar una norma legal diferente de los dispositivos tributarios, siempre y cuando, no les resulten oponibles o se desnaturalicen.

Así se tiene que el “Procedimiento Contencioso-Tributario” se encuentra condicionado a la observancia y cumplimiento riguroso de los principios administrativos previstos en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (cuyo TUO fue aprobado mediante D.S. N° 004-2019-JUS), al ser éstos principios, los que sustentan el procedimiento administrativo, los cuales se enuncian a continuación:

“Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se funda sobre la base de diversos principios recogidos en la norma administrativa, sin perjuicio de la prevalencia de los principios generales del Derecho Administrativo, detallándose a continuación los siguientes principios:

1.1. Principio de legalidad. - Implica que la entidad (entiéndase la autoridad administrativa) tiene el deber de mantener sus actuaciones orientadas al respeto de la Constitución, la ley y al derecho, lo que se manifiesta en el ejercicio de sus atribuciones.

1.2. Principio del debido procedimiento. - Los administrados gozan de los derechos y garantías consustancial con el debido procedimiento administrativo. Los que se enuncian mas no se limitan: derecho a ser notificado; derecho a acceder al expediente; derecho a contradecir o a refutar los cargos imputados; derecho a exponer sus argumentos y el derecho a presentar alegaciones complementarias; derecho al ofrecimiento y producción de pruebas; derecho a la obtención de una decisión motivada y fundada en el derecho y el derecho a impugnar mediante los recursos previstos, las decisiones que afecten sus derechos. El debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo.

1.3. Principio de impulso de oficio. - La autoridad debe impulsar de oficio el procedimiento administrativo, ordenando se realicen las actuaciones que resultasen siendo más convenientes para esclarecer las cuestiones planteadas.

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones administrativas, cuando creen o establezcan obligaciones o impongan sanciones, o establezcan restricciones, serán adaptadas dentro de los límites y parámetros de la facultad atribuida, estableciendo proporcionalidad entre los mecanismos empleados y la finalidad pública tutelada para la satisfacción de su fin.

1.5. Principio de imparcialidad. - La autoridad administrativa actúa sin discriminación alguna, respecto de los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela por igual, resolviendo sus pretensiones conforme a ley y en relación con el interés colectivo.

1.6. Principio de informalismo. - Las normas que regulan la tramitación del procedimiento administrativo deben ser interpretadas de la forma que más favorezca a la admisión y decisión final de las pretensiones planteadas.

1.7. Principio de presunción de veracidad. - Establece que durante la tramitación del procedimiento administrativo, este debe basarse en la presunción de que la documentación y declaraciones presentadas por los administrados en la forma prevista por la ley, es decir legalmente establecidas, obedecen a la verdad real de los hechos afirmados.

1.8. Principio de buena fe procedimental. - Las partes que intervienen en los procedimientos administrativos (personas naturales o jurídicas), realizan sus actuaciones procedimentales, en base del respeto mutuo, la colaboración y la buena fe; no pudiendo accionar contra sus propios actos emitidos, salvo, el supuesto de la revisión de oficio, prevista y contemplada en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

1.9. Principio de celeridad. - Las partes que intervienen en el procedimientos administrativo actúan de modo que se dote al respectivo trámite, de la dinámica necesaria, evitando la realización de actuaciones procedimentales que entrapen su desenvolvimiento o que se constituyan en simples formalismos, con la finalidad de lograr alcanzar una decisión en un tiempo oportuno.

1.10. Principio de eficacia. - Las partes que intervienen en los procedimientos administrativos buscarán que prevalezca el cumplimiento de los fines del acto procedimental, sobre cualquier formalidad que no incida sobre su validez, o que no sean determinantes en la decisión final o que causen indefensión a los administrados. La finalidad del acto administrativo es buscar privilegiar sobre aquellas formalidades no esenciales, ajustándose al marco legal vigente.

1.11. Principio de verdad material. - En la tramitación de los procedimientos administrativos, se deberá de verificar aquellas situaciones que sirven de motivo y de fundamento para las decisiones administrativas, debiéndose adoptar todas aquellas medidas autorizadas por el marco legal; y, que resulten necesarias para la probanza de un hecho, aun cuando no fueron alegadas por los administrados o se hayan eximido. La autoridad administrativa se encuentra obligada a ejercer su poder decisorio cuando su pronunciamiento involucre el interés común.

1.12. Principio de participación. - Las entidades estatales deberán de proporcionar las condiciones necesarias para que todos los administrados accedan a su información, sin necesidad de expresar causa alguna, salvo las que pudiesen afectar la intimidad personal, o las que se encuentren vinculadas a aspectos relacionados con la seguridad nacional o que se encuentren expresamente excluidas por ley..

1.13. Principio de simplicidad. - Los procedimientos administrativos deberán establecerse y sancionarse por la autoridad administrativa, siendo que éstos deben ser simples, sencillos y ágiles, debiendo buscar la eliminación de

complejidades innecesarias; esto es que los requisitos deben ser establecidos sobre criterios de razonabilidad y proporcionales con el fin propuesto.

1.14. Principio de uniformidad. - Se deberán establecer requisitos similares para trámites similares o parecidos. Toda diferenciación realizada deberá basarse sobre criterios objetivamente sustentados.

1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima. - Se debe proporcionar a los administrados información verídica, completa, confiable y oportuna respecto de cada procedimiento o respecto de cada una de sus etapas, donde los administrados puedan obtener una comprensión cierta y verás de los requisitos, trámites, duración y resultados previsibles de obtener en la tramitación del procedimiento administrativo.

1.16. Principio de privilegio de controles posteriores.- Los procedimientos administrativos, deben de sustentarse en la aplicación de la facultad de fiscalización y control posterior; reservándose la posibilidad de comprobar la veracidad de las informaciones y documentos presentados por los administrado, así como por el cumplimiento de la normatividad y ante la posibilidad de la aplicación de las sanciones pertinentes, en caso de comprobarse que la información ofrecida y/o presentada no sean veraces.

1.17. Principio del ejercicio legítimo. - Se deberá ejercer de forma exclusiva todas aquellas competencias atribuidas para cumplir con la finalidad prevista en la normatividad, la misma que otorga potestades a la administración pública, evitándose de forma especial el abuso de dicha facultad.

1.18. Principio de responsabilidad. - La autoridad administrativa se encuentra en la obligación de dar cuenta de los daños que pudiesen ser ocasionados a consecuencia del inadecuado uso de la actividad administrativa, asumiendo, por tanto, las consecuencias de sus actos y actuaciones de acuerdo con el ordenamiento legal.

1.19. Principio de acceso permanente.- La autoridad administrativa se encuentra obligada a proporcionar todas las facilidades referidas a la información solicitada por los administrados, los mismos que como parte de un procedimiento administrativo desean acceder a ella, para que en cualquier momento, éstos puedan conocer el estado de su tramitación y así acceder, pudiendo inclusive obtener copias (certificadas y simples) de la documentación contenida en el procedimiento, ello sin perjuicio del derecho de acceso a la información que se ejerce conforme a la ley de materia.

2. Los principios antes descritos, han de servir como criterio interpretativo para resolver las cuestiones que pueden suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento administrativo, como límites para la generación de las disposiciones administrativas de carácter general. Así mismo, se precisa que los principios descritos no tienen naturaleza taxativa.

Espinoza Bassino (2015) concluye que “Para hablar sobre el contenido y los alcances de la facultad de reexamen es conveniente acudir a la doctrina y legislación del Derecho Administrativo, en tanto el procedimiento tributario es un procedimiento administrativo y como tal le son aplicables las normas y principios que lo sustentan, salvo en aquellos aspectos en los que el procedimiento tributario tiene una regulación propia (...)”.

Se coincide con lo planteado por Espinoza Bassino, cuando señala que el “Procedimiento Contencioso-Tributario” tiene una calificación como una suerte de proceso administrativo, debiendo encontrarse acorde con lo regulado por la normativa administrativa, lo que significa que debe estar acorde con los principios que rigen el procedimiento administrativo; en ese contexto, es importante resaltar algunos de los principios; en los cuales, se fundamenta la facultad de reexamen, como el Principio de Verdad Material (sub numeral 1.11 del inciso 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General), donde se señala que - en el proceso administrativo -, la autoridad administrativa tiene el deber de verificar los hechos o situaciones que sirven de motivación a sus decisiones; debiendo adoptar todas las medidas probatorias que resulten necesarias y autorizadas por la ley, aun cuando éstas situaciones no hubiesen sido planteadas por los administrados o se hayan eximido de las mismas.

Morón Urbina (2004), ha precisado respecto del principio de verdad material, que a través del mismo “las actuaciones de la administración deben identificar y esclarecer los hechos reales producidos siendo contrastados con la realidad, independientemente de cómo fueron planteados, y, en su defecto, debiendo ser probadas por los administrados integrantes del procedimiento. Contrariamente, este principio busca que la actividad probatoria del procedimiento administrativo permite distinguir cómo se suscitaron las situaciones (la denominada verdad material) que pueda aparecer de manera espontánea en el expediente administrativo de acuerdo a los medios probatorios presentados por los administrados (verdad aparente), para brindar la solución prevista en la normativa (...). De conformidad con el principio de verdad material, las instituciones públicas deben adecuar sus actividades de probanza sobre la base de la verdad material, lo que no puede lograrse con las acciones probatorias en el

procedimiento calificado como evaluación previa, sino, por el contrario con la realización de una fiscalización posterior.

Por otro lado, el Principio de Impulso de Oficio (numeral 1.3 del inciso 1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General), señala que las instituciones públicas deberán encargarse de dirigir e impulsar de oficio el procedimiento administrativo, ordenando la realización de actos necesarios para esclarecer y resolver las cuestiones planteadas; es decir, tanto el Principio de Impulso de Oficio como el Principio de Verdad Material regulados de forma implícita en el Código Tributario, conforme se desprende de la lectura y análisis del artículo 126°, 127°, 128° y 129° del Código Tributario. Así, el referido artículo 126° del Código Tributario contiene la facultad de resolver y disponer de oficio las pruebas necesarias, solicitando los informes que resulten necesarios para lograr esclarecer las cuestiones controvertidas, en cualquier estado del procedimiento.

Con relación de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario, éste se sustenta en el Principio de Impulso de Oficio y el Principio de Verdad Material, que facultan a la SUNAT a reexaminar los asuntos controvertidos con la finalidad de cerciorarse de la realidad de los hechos planteados, y en caso resultar necesario, corregir algún error existente en la fiscalización realizada, limitándose el reexamen a los reparos cuestionados en la reclamación.

Ahora bien, se tiene lo dispuesto por los artículos 128° y 129° del Código Tributario, donde señalan que los órganos encargados de resolver las impugnaciones, no pueden abstenerse de emitir resolución por deficiencia o vacío legal, debiendo expresarse los fundamentos fácticos y jurídicos que les sirvan de sustento, pronunciándose sobre los aspectos impugnados y cuantos se presenten en el expediente

de reclamación; relacionándose de esta manera con el Principio de Impulso de Oficio y con el Principio de Verdad Material.

Asimismo, resulta conveniente traer a colación los pronunciamientos del Tribunal Fiscal; relacionados con el Principio de Impulso de Oficio y de Verdad Material contenidos en la RTF N° 3060-1-2005, donde el referido tribunal administrativo ha establecido que ambos principios, son criterios de observancia obligatoria; cuando las decisiones de la SUNAT involucran el interés público. Por otra parte, la RTF N° 6848-1-2005, ha dejado establecido que la SUNAT se encuentra obligada a realizar la verificación que resulte pertinente a efectos de sustentar de forma fehaciente los reparos determinados. Mientras que la RTF N° 3199-1-2010 dispone la realización y actuación de pericias para esclarecer el asunto controvertido, al amparo del primer párrafo del artículo 126° del Código Tributario y las normas que regulan el Principio de Verdad Material.

Caller Ferreyros (2013) ha señalado que el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamientos, revocando y declarando la nulidad de las resoluciones emitidas por la SUNAT y ordenando a ésta a requerir las pruebas pertinentes a los administrados, ello en aplicación del Principio de Verdad Material, conforme se aprecia de la revisión de las RTF's Nos. 1881-A-2008, 9513-3-2003 y 1343-1-2006.

Sobre este punto, Espinoza Bassino (2015) ha indicado que el artículo 127° del Código Tributario, demuestra que el "Procedimiento Contencioso-Tributario", al igual que como ocurre en el procedimiento administrativo regular, el cual tiene como finalidad buscar la verdad material y no solamente la verdad formal; pues lo que se busca es que el órgano encargado de resolver – es decir la SUNAT -, agote de oficio

todas las pruebas que estén a su alcance para poder arribar al esclarecimiento de los hechos mediante su comprobación real.

Señala que el “Procedimiento Contencioso Tributario” debe guiarse sobre los principios contenidos en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° del Procedimiento Administrativo General. De igual manera, la facultad para reexaminar, que se encuentra prevista en el artículo 127° del Código Tributario, de fundamentarse sobre los principios del derecho administrativo, los mismos que se encuentran regulados en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, especialmente el Principio de Verdad Material, que contiene la obligación de los órganos encargados de resolver (para el caso de este trabajo entiéndase la SUNAT) de encontrar la verdad de los hechos objeto de controversia, los mismos que son materia de reclamación, no limitándose a examinar sólo los extremos alegado por los reclamantes; del mismo modo, se menciona que resulta aplicable el Principio de Impulso de Oficio que faculta a los órganos encargados de resolver a agotar todos los medios necesarios para llegar a la verdad material de los hechos reclamados.

Sobre el Principio de Prohibición de la *Reformatio in peius*

Este principio contiene la prohibición de la “Reformatio in Peius” o “reforma peyorativa”, cuyo origen se remonta al derecho romano, entendido como uno de los principios limitativos que, en el presente caso, impiden que la administración tributaria – entiéndase la SUNAT -, varíe lo determinado por la fiscalización.

Guzmán Napurí (2016), ha señalado al referirse al principio de prohibición de la *reformatio in peius*, que resulta siendo una especie de impedimento para evitar la

alteración y/o modificación de los actos administrativos que son objeto de impugnación (resolución reclamada), que genere un perjuicio ilícito al reclamante.

Por su parte, para Cobo Plana (1995): “El Principio de la Prohibición de la *Reformatio in peius* no solamente impide al tribunal administrativo emitir un pronunciamiento que agrave la situación que ha originado para el apelante el pronunciamiento en la primera instancia. (...x)”

Sobre la lógica de los criterios esbozados, podemos afirmar que, la prohibición de la *Reformatio in Peius* permite ciertas prerrogativas que eventualmente beneficiarían al reclamante, frente a la decisión contenida en la resolución que ha determinado la obligación tributaria o la sanción administrativa por la comisión de un acto infractorio, pudiéndose detallar las siguientes prerrogativas:

La administración tributaria tiene la obligación de garantizar que, el estado situacional del reclamante no resulte afectado por la expedición de una segunda resolución emitida en la vía de reclamación, sin que éste haya podido ejercer su derecho de defensa.

La administración tributaria debe de garantizarle al reclamante que la interposición de su recurso de reclamación, será tramitado con la debida objetividad, eliminándose cualquier sesgo que suponga que pueda verse perjudicado por la decisión del órgano encargado de resolver.

La Prohibición de la *Reformatio in Peius* en la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la aplicabilidad del Principio de Prohibición de la *Reformatio in Peius*; como se aprecia de la lectura de la

Sentencia recaída en el Expediente N° 01918-2002-HC del 10 de setiembre de 2002, señalando lo siguiente: “(...) 4. La interdicción de la *reformatio in peius* o reforma peyorativa de las penas es una suerte de garantía del debido proceso, previsto en la Constitución. Si bien resulta siendo cierto que, dicha interdicción se suele identificar con el ejercicio del derecho a la defensa, sobre todo si se tiene en consideración que se puede agravar una sanción determinada por un hecho ilícito, que no resulta siendo objeto de la acusación, traduciéndose en una afectación del ejercicio del derecho a la defensa; lo cual, resultaría siendo proscrita, por tanto, la aplicación de *reformatio in peius*, figura que guarda una estrecha vinculación con el derecho de contradicción. Así se tiene, por ejemplo, que el Tribunal Constitucional de España (STC 45/1993, FJ 2°), ha admitido que la judicatura que decide sobre el recurso planteado, tiene plena potestad para cambiar su decisión, inclusive si esto deviene en un perjuicio del recurrente, hecho que significaría el aceptar que, dicho recurrente sea penalizado por el solo hecho de haber interpuesto su recurso impugnatorio, lo que supondría en buena cuenta, introducir una suerte de elemento disuasivo, precisamente para el ejercer el derecho de defensa.”

Sobre lo anteriormente indicado, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia recaída en el Expediente N° 01553-2003-HC del 02 de setiembre de 2004, ha dejado establecido que la reforma peyorativa se ha constituido como una garantía al debido proceso, situación que guarda estrecha relación con el ejercicio del derecho de defensa y del derecho de formular contradicciones. En la referida Sentencia se determinó que el órgano judicial - al tomar conocimiento de un proceso, ya en segunda instancia -, no puede mermar el estado situacional del recurrente, en el caso de estarse recurriendo la resolución evacuada en primera instancia. Señalándose consecuentemente, que el Principio de Prohibición de la *Reformatio in Peius* no resulta aplicable en los casos

donde las partes no están de acuerdo con la sentencia emitida en primera instancia; es decir, si el propio Estado está demostrando su no conformidad con la pena que ha sido impuesta a través de un medio impugnatorio. En ese contexto y de la revisión de las resoluciones anteriores se puede precisar que el Tribunal Constitucional ha reconocido la Prohibición de la *Reformatio in Peius* como un principio fundamental; el mismo que se está recogido de forma implícita en la Constitución Política: el cual, cumple una función garantista de acceso al debido proceso, salvaguardando el adecuado ejercicio del derecho de defensa y del derecho de formular contradicciones.

El Principio de Prohibición de la *Reformatio in Peius* o Reforma Peyorativa en el sistema jurídico peruano:

La prohibición de la *Reformatio in Peius* o Reforma Peyorativa, se encuentra prevista dentro del numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, donde se regula los principios que rigen la administración de justicia; así como, la observancia del debido proceso y de la tutela jurisdiccional efectiva, todos ellos como principios que regentan la función jurisdiccional. Por su parte, el artículo 370° del Código Procesal Civil recoge y desarrolla la prohibición de la *Reformatio in Peius* o Reforma Peyorativa, estableciendo que: “El juez superior no puede modificar la resolución impugnada en perjuicio del apelante, salvo que la otra parte haya apelado o se haya adherido o cuando se trate de un menor de edad. (...)”. Como se puede apreciar, en la Constitución Política del Perú, se encuentra recogido el Principio del debido Proceso, que tiene su fundamentación entre otros, en la idea de la función jurisdiccional; sobre ese punto el Tribunal Constitucional ha dejado expresamente establecido en su Sentencia recaída en el Expediente N° 4289-2004-AA/TC - fundamentos 2 y 3 -, que: “(...) el debido proceso, al ser un principio constitucional, se

encuentra concebido como aquella acción de cumplimiento para todas las garantías y normas del ordenamiento jurídico público; a los cuales, debe de aplicarse, incluidos a los administrativos, ello con el fin de que las personas estén en condiciones de defenderse adecuadamente frente a cualquier acción que pueda afectarlos (...). De igual forma, se señala que el acceso al debido proceso; así como, el acceso a los derechos que en este principio se contienen, se encuentran garantizados en la esencia del proceso judicial propiamente dicho; sino, también, en lo referido al procedimiento administrativo.

Sobre esta idea, y luego del análisis de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, se tiene que respecto del debido proceso, los mismos que guardan relación con los principios, derechos y demás garantías que pueda conllevar, donde se reconoce su aplicación en el ámbito de acción y desarrollo del procedimiento administrativo, situación que nos ha llevado a concluir que el principio de prohibición de la *Reformatio in Peius o de la Reforma Peyorativa*, implica que esta continencia principista tiene que ser respetada, tanto en el ámbito procesal jurisdiccional como en el ámbito administrativo; conforme se desprende del numeral 198.2 del artículo 198° de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (cuyo TUO fue aprobado mediante D.S. N° 004-2019-JUS), donde se establece que, en los procedimientos iniciados a pedido de parte, la resolución que los atiende debe ser congruente con las peticiones formuladas, sin que ninguna situación agrave el estado inicial, ello sin perjuicio de la facultad que tiene la administración pública de iniciar – inclusive de oficio- un nuevo procedimiento administrativo dentro de los límites que se encuentran establecidos por las leyes de la materia y que resulten aplicables. En este sentido, es prudente considerar lo señalado por el numeral 258.3 del artículo 258° de la Ley del Procedimiento Administrativo General; donde se establece que cuando el sujeto

infraccionado y sancionado recurra la resolución administrativa que contiene dicha sanción, no podría determinarse la imposición de nuevas sanciones que resulten siendo más gravosas para el impugnante.

En esta misma línea, la regulación del Código Procesal Civil y de la Ley del Procedimiento Administrativo General, evidencian que el aspecto prohibitivo de la *Reformatio in Peius* se aplica en cualquier tipo de proceso o procedimiento, que evidencie un perjuicio al administrado, producto de una decisión contenida en un acto resolutivo; lo que resulta concordante con el principio del debido proceso y con el ejercicio del derecho a la defensa y de contradicción; derechos y principios que no se extinguen y mucho menos se circunscriben exclusivamente para los procedimientos que contienen una sanción; sino también, que abarca a los procesos judiciales y administrativos (como ya se ha señalado), en línea con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 01803-2004-AA del 25 de agosto de 2004, señalándose que las garantías constitucionales, deben ser entendidos como garantías que dirigen sus efectos al procedimiento sancionador y en general a todo procedimiento donde el Estado ejerza su potestad sancionadora y prevea un sistema de recursos para cuestionarlos en vía de impugnación (reclamación para temas tributarios).

Resulta siendo importante hacer mención que el Código Tributario no ha regulado lo referido a la aplicación del principio de la *Reformatio in Peius* expresamente, con excepción de lo establecido en el párrafo cuarto del artículo 127° de dicho cuerpo normativo.

La supuesta vulneración del principio de prohibición de la *Reformatio in Peius* del artículo 127° del Código Tributario

El principio de la *Reformatio in Peius*, a nivel tributario, se encuentra contenido dentro de la redacción artículo 127° del Código Tributario, regulándose la prohibición de la SUNAT para imponer “otras” sanciones a los reclamantes; es decir, contiene un límite para el uso de dicha facultad de reexamen. Asimismo, se puede apreciar que la norma analizada ha previsto evitar que el reclamante, pueda verse perjudicado con nuevas multas devenidas luego de la revisión por parte de los órganos resolutivos, encargados de atender de los recursos de reclamación, situación que constituiría una suerte de desincentivo para el ejercicio del derecho de contradicción y de defensa en relación con lo resuelto por la SUNAT.

Respecto del cuestionamiento surgido al segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario, referido al respeto del principio de la *Reformatio in Peius*, resulta necesario realizar la siguiente evaluación, ello con el fin de establecer si la facultad de reexamen de la SUNAT perjudica o agrava la situación inicial del impugnante, con la consecuencia de vulnerarse el debido proceso, hecho que guarda relación con el ejercicio del derecho de defensa y de contradicción. Conforme se ha venido señalando y sobre la base del análisis doctrinario realizado, resulta evidente que la facultad de reexamen de la SUNAT contiene una excepción respecto del contenido prohibitivo de la *Reformatio in Peius* al recoger el hecho que a través de un reexamen de los puntos controvertidos objeto de reclamación, se efectúen nuevas comprobaciones y así, incrementarse el importe de los reparos determinados por la fiscalización.

La facultad de reexamen de la SUNAT faculta al órgano resolutivo, a realizar una nueva revisión de los aspectos controvertidos que sustentan los reparos, los mismos

que han sido reclamados por el contribuyente, contemplando la posibilidad que se incremente el monto de los reparos determinados por la SUNAT en una fiscalización. Se puede advertir la existencia de un efecto fáctico producido por la *Reformatio in Peius* en la esfera patrimonial del reclamante, quién al no encontrarse de acuerdo con los reparos determinados por la SUNAT en un proceso de fiscalización -razón por la cual interpone las reclamaciones-, obteniendo como resultado, el consecuente aumento de los importes de los reparos de la fiscalización. Asimismo, no se puede dejar pasar por alto los principios rectores que fundamentan la facultad de reexamen de la SUNAT, refiriéndonos al Principio de Verdad Material; mediante el cual, la SUNAT se encuentra obligada a buscar la verdad de los hechos, actuando para tal fin, todas las acciones posibles para el esclarecimiento de la verdad de los hechos objeto de reclamación, ello sin perjuicio de los fundamentos del referido recurso; lo cual, busca esclarecer fidedignamente las situaciones controvertidas, mediante la utilización de mecanismos necesarios y legales para que los hechos o situaciones cuestionadas queden plenamente dilucidados. Por tanto, la facultad de reexamen de la SUNAT tiene como objetivo – sobre la base de una nueva realización de verificación de los hechos fiscalizados -, determinar la verdadera cuantía o importe de los tributos omitidos o dejados de pagar, situación que en algunos casos puede llevar a incrementar, disminuir o mantener el importe de los reparos determinados inicialmente, siendo que de encontrar variaciones objetivas, los importes iniciales, deberán de adecuarse y actualizarse, pues el objetivo es determinar el monto o importe real, que debió ser declarado por el reclamante o que debió haberse determinado por parte la SUNAT durante la fiscalización; es decir, el objetivo es determinar correctamente la obligación tributaria de acuerdo a la capacidad contributiva del reclamante así como de sus ingresos y egresos.

En ese sentido, resulta ilógico considerar una referencia al principio de la prohibición de la *Reformatio in Peius*, si la determinación de la fiscalización - después del reexamen efectuado por la SUNAT, asumiendo que esta se ha realizado sobre la base del principio de verdad material; asimismo, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 127° del Código Tributario -; donde se establece que las actuaciones de la SUNAT cuando éstas incrementan el importe de los reparos reclamados, se ha previsto que el órgano resolutor deberá poner en conocimiento del reclamante de dicho incremento, con el fin de que éste formule sus argumentos de defensa o plantee sus alegaciones dentro del plazo legal previsto (entiéndase 20 días hábiles posteriores a la notificación de la resolución de determinación o de multa). En ese sentido, resulta que no se está generando una afectación y/o vulneración al derecho de defensa del reclamante, ello debido a que, el Código Tributario a previsto que ante la posibilidad de un incremento del importe de los reparos que podría eventualmente afectar la situación original del reclamante, se le otorgue a éste, la posibilidad de cuestionar la decisión de la SUNAT a través de la interposición de los medios impugnatorios previstos en la normatividad tributaria – entiéndase recurso de apelación o de queja-, actuando para tal efecto los medios probatorios que sustenten sus argumentos; en ese sentido el Código Tributario establece que el reclamante tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer las pruebas necesarias que sustenten sus argumentos, siendo que pueden ser apeladas ante el Tribunal Fiscal, ello de conformidad con lo dispuesto por referido artículo 127° del Código Tributario, situación que dicho sea de paso, no limita el derecho del reclamante a interponer los recursos impugnatorios que se encuentran previstos en la referida norma tributaria.

2.2. Definición de términos básicos

2.2.1. Acreedor tributario

Alude al sujeto, respecto del cual se lleva a cabo la prestación tributaria, recayendo esta categoría en el Gobierno Central, Gobierno Regional y Gobierno Local (incluye a las instituciones de derecho público).

2.2.2. Paraíso Contribuyente.

Se considera al sujeto pasivo de la relación tributaria, el mismo que tiene por obligación el cumplimiento con la obligación tributaria.

2.2.3. Deuda tributaria.

Es el vínculo entre acreedor y deudor tributario, expresado por el incumplimiento del pago de un tributo (incluye multas e intereses).

2.2.4. Deudor tributario.

Alude a la persona natural o jurídica que se encuentra obligada por ley al cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea en calidad de contribuyente (principal) o responsable solidario (atribuido).

2.2.5. Impuesto

Una de las categorías principales del tributo, cuyo cumplimiento no genera contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del gobierno o del estado.

2.2.6. Infracción tributaria.

Se considerada infracción a toda acción u omisión que genere la violación de la normativa tributaria, las mismas que deben encontrarse previamente tipificadas en la norma sustantiva.

2.2.7. Obligación tributaria

Es el vínculo causal que relaciona al acreedor tributario y al deudor tributario, que importa el cumplimiento de las obligaciones tributarias (materiales y formales).

2.2.8. Tributo

Concepto jurídico legal expresado normalmente en dinero, que es exigido por el Estado (acreedor tributario) a los ciudadanos (personas naturales o jurídicas) en función de su capacidad contributiva.

2.2.9. Administración Tributaria.

Se entiende por Administración Tributaria al conjunto de entidades de derecho público del Estado, en cualquiera de sus niveles de gobierno, que ejercen y exigen el pago cumplimiento de las obligaciones tributarias en favor del Estado.

2.2.10. Capacidad contributiva

Alude a la cualidad de aquella persona natural o jurídica para cumplir con el pago de sus tributos, teniendo en cuenta su nivel de ingresos o su patrimonio.

2.2.11. Carga fiscal

Es el tributo efectivamente declarado o determinado, respecto del cual el contribuyente (personas natural o jurídica) se encuentra obligado a cumplir.

2.2.12. Código Tributario.

Conjunto normativo, que compendia las regulaciones generales del ordenamiento jurídico-tributario.

2.2.13. Evasión tributaria

Es la disminución del importe de la obligación tributaria por parte de quienes están obligados a abonarlo, como resultado de conductas y/o acciones violatorias de las disposiciones legales que regulan el sistema tributario.

2.2.14. Fiscalización.

Facultad de control de los hechos tributarios de los contribuyentes, los cuales se encuentran obligados a cumplir con sus obligaciones tributarias establecidas por la ley. Esta facultad se materializa a través de procesos especializados realizados por la administración tributaria.

2.2.15. Incumplimiento.

Implica no cumplir con las obligaciones tributarias (formales y materiales) que implican no presentar las declaraciones juradas u otra documentación así como no pagar las obligaciones tributarias.

2.3. Sistema de hipótesis

2.3.1. Hipótesis General

¿Por qué la facultad de reexamen de la SUNAT limita la interposición del recurso de reclamación?

2.3.2. Hipótesis específicas

a) ¿Por qué la facultad de reexamen de la SUNAT perjudica a los reclamantes, por la posibilidad de que se incrementen los importes de los reparos determinados?

b) ¿Cuáles son los perjuicios de la aplicación de la facultad de reexamen de la SUNAT ante la interposición del recurso de reclamación?

2.4. Variables

Variable 1:

Facultad de Reexamen

Variable 2:

Incremento de los importes de los reparos determinados

Variables intervinientes:

a) Perjuicio a los reclamantes. Generado por la posibilidad de que la SUNAT aplique la facultad de reexamen, incrementando los importes de los montos reparados en la fiscalización.

b) Transgresión de Principios

Principio de Legalidad: Ante la facultad de la SUNAT de reexaminar los reparos determinados por la fiscalización, con una alta probabilidad de incrementarlos.

- Principio del Debido Proceso. Ante la falta de claridad de los alcances de la facultad de reexamen en la vía de reclamación, lo que generaría una situación de indefensión de los reclamantes..

2.4.1. Operacionalización de variables

VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN OPERACIONAL	DIMENSIONES	INDICADORES
Variable:1 Facultad de Reexamen	Facultad de la SUNAT para reexaminar los resultados obtenidos del procedimiento de fiscalización	Procedimientos de revisión de los resultados obtenidos de las fiscalizaciones realizadas	Correspondencia entre facultades tributarias. Coherencia y consistencia de los procesos tributarios.	Alcances de la facultad de reexamen. Límites de la facultad de reexamen
Variable: 2 Incremento de los importes de los reparos determinados	Posibilidad normativa, que faculta a la SUNAT a incrementar los montos determinados en la fiscalización en la instancia de reclamación	Consecuencia de las acciones realizadas por la SUNAT dentro del procedimiento de reclamación.	Determinación de potestades. Capacidad para reexaminar.	Incremento de los importes determinados Nuevos importes determinados

Capítulo III

METODOLOGÍA

3.1. Metodología de Investigación

La metodología es un conjunto organizacional y estructural de procedimientos que se orientan a obtener resultados sobre la base de conocimientos científicos, siendo que, en la presente investigación se ha analizado la facultad de reexamen que posee la SUNAT cuando en la etapa de reclamación, se incrementan los reparos determinados en las fiscalizaciones. En ese sentido, se han utilizado diversos métodos de investigación, tales como el Método Científico, en calidad de método general, asimismo se han usado métodos particulares, como el Dogmático, el Deductivo, el Inductivo, el Analítico, el método de Argumentación Jurídica y la Estadística.

En ese sentido a través del Método Dogmático se analiza la normatividad y su proceso interpretativo, haciéndose un análisis de los alcances de la facultad de reexamen de la SUNAT, así como de su vinculación con la legislación tributaria. (Zaffaroni, 2009: 18).

El método Deductivo, fue utilizado al estructurar las conclusiones, de esta forma se describió el comportamiento desarrollado por las variables descritas, y señaladas precedentemente. Asimismo, el método Inductivo, fue utilizado al momento de analizar y evaluar las premisas particulares para llegar a las conclusiones generales. El método Analítico, fue usado para el estudio de los conceptos, categorías y aspectos doctrinarios, relacionados con la aplicación de la normatividad tributaria y su aplicación práctica por parte de la administración tributaria.

A través del método de Argumentación Jurídica, se logró conjugar los distintos razonamientos que sirvieron de base para sustentar las posiciones respecto de controversias jurídicas encontradas. Por otra parte, a través del Método de Interpretación Jurídica, se evaluó los alcances, limitaciones y aplicación fáctica del principio de prohibición de la reformatio in peius y su tratamiento con las leyes tributarias su interrelación con otras normas. Finalmente, gracias a la Estadística, se validaron los datos obtenidos plasmados en las tablas de frecuencias simples y frecuencias porcentuales que derivaron en las conclusiones arribadas..

3.2. Tipo de Investigación

La investigación llevada a cabo es a nivel básica con un enfoque cualitativo, pues permite descubrir y explicar el comportamiento de las variables materia de estudio.

3.3. Nivel de Investigación

El nivel de la investigación es de carácter analítico, básico-explicativo.

3.4. Diseño de Investigación

El diseño de la investigación es descriptivo-correlacional

3.5. Población y Muestra

Población

La población estuvo conformada por 30 abogados tributaristas, funcionarios de la Intendencia Nacional de Impugnaciones – INI de la SUNAT; así como. de abogados resolutores del Tribunal Fiscal

Muestra

Al ser el universo poblacional muy limitado, la muestra se constituyó por los 30 abogados tributaristas, funcionarios de la Intendencia Nacional de Impugnaciones – INI de la SUNAT; así como, de abogados resolutores del Tribunal Fiscal

3.6. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.

3.6.1. Técnicas de recolección de datos.

Las técnicas utilizadas para la presente investigación fueron las siguientes:

- Observación.
- Entrevista.
- Revisión documental.
- Revisión y consulta Bibliográfica.
- Estudio de Caso estudiado.
- Resumen.

3.6.2. Instrumentos de recolección de datos.

- Cuestionario
- Análisis de la información documental, bibliográfica y electrónica.
- Fichas de análisis de contenido, de Revisión Documental, bibliográficas, textual y de Resumen.

3.6.3. Técnicas de Procesamiento de Datos

La información recopilada fue analizada y procesada mediante la utilización de los principios estadísticos descriptivos, utilizando tablas de frecuencia simples y de frecuencia porcentuales.

Capítulo IV

ANÁLISIS Y RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

En este apartado, se muestran las tablas de frecuencia simple y porcentual, que muestran las respuestas a las interrogantes formuladas para el tratamiento de la información relevada.

Tabla 1: *¿Según su opinión, la facultad de reexamen se encuentra delimitada adecuadamente en la norma tributaria?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	24	80
No	6	20
Total	30	100

Interpretación: En la tabla 1 se aprecia que, la mayoría de los encuestados señalan que, la facultad de reexamen se encuentra delimitada de manera adecuada en la normativa tributaria (80%), mientras que un 20% tiene una posición contraria.

Tabla 2 : *¿Mediante el reexamen se pueden incrementar los reparos determinados en la fiscalización?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	21	70
No	9	30
Total	30	100

Interpretación: Se aprecia que, la mayoría de las personas encuestadas ha respondido que con la utilización de facultad de reexamen se pueden incrementar los reparos

determinados en la fiscalización (70%), mientras que la opinión en contrario representa un 30%.

Tabla 3 : ¿Cree Ud. que los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones tributarias?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	6	20
No	24	80
Total	30	100

Interpretación: Un 80% de las personas encuestadas manifiestan que los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones tributarias, mientras que un 20% de los encuestados señalan que los contribuyentes si cumplen con sus respectivas obligaciones tributarias.

Tabla 4: ¿Esta Ud. de acuerdo con la facultad de reexamen de la SUNAT que posibilita incrementar los importes determinados en la fiscalización?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	27	90
No	3	10
Total	30	100

Interpretación: El resultado de la encuesta arroja que un 90% de los encuestados indica que se encuentra de acuerdo con la facultad de reexamen de la SUNAT para incrementar los importes de las fiscalizaciones, mientras que apenas un 10% refiere lo contrario.

Tabla 5: ¿Cree Ud. que la SUNAT actúa con criterios adecuados al reexaminar sus decisiones?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	18	60
No	12	40
Total	30	100

Interpretación: En la tabla precedente se aprecia que un 60% de los encuestados afirma que la SUNAT actúa con criterios adecuados al hacer uso de su facultad de reexamen al momento de reevaluar sus decisiones, mientras que un 40% evidencia lo contrario.

Tabla 6: ¿Ud. está de acuerdo con la regulación prevista dentro del Código Tributario referida a la facultad de reexamen de la SUNAT?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	24	80
No	6	20
Total	30	100

Interpretación: El resultado arroja que un 80% de los encuestados se encuentra de acuerdo con lo establecido por el Código Tributario respecto de la facultad de reexamen de la SUNAT, mientras que un 20% refiere que no se encuentra de acuerdo.

Tabla 7: Tomando en cuenta las facultades de la SUNAT ¿Cree Ud. que los contribuyentes deben ser necesariamente sometidos al reexamen en la reclamación?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	27	90
No	3	10
Total	30	100

Interpretación: Se puede observar que un 90% de los encuestados, ha afirmado que los contribuyentes necesariamente deben ser sometidos al reexamen en la vía de la reclamación, mientras que un 10% de los encuestados consideran lo contrario.

Tabla 8: ¿Considera Ud. que la facultad de reexamen de la SUNAT se aplica objetivamente en la etapa de reclamación?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	30	100
No	0	0
Total	30	100

Interpretación: Del total de los encuestados, se aprecia que ha dado como resultado que el 100% de los encuestados, considera que el reexamen de la SUNAT se determinada objetivamente en la etapa de reclamación.

Tabla 9: ¿Considera Ud. que el incremento del reparo producto determinado en la fiscalización debe realizarse en la etapa de reclamación?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	24	80
No	6	20
Total	30	100

Interpretación: El resultado mostrado en la tabla se aprecia que un 80% de los encuestados señala que el incremento de los reparos debiera realizarse en la etapa de reclamación, mientras que un 20% considera que no.

Tabla 10: ¿Considera Ud., que, la SUNAT debe dejar el reexamen a otra entidad?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
No	27	90
Si	3	10
Total	30	100

Interpretación: El resultado arroja que un 90% considera que la SUNAT no debe dejar de lado su facultad de reexamen a otra entidad (instancia), mientras que un 10% de los encuestados señalan que si debe dejarse a otra entidad.

4.1. Verificación de la Hipótesis

Sobre Sobre la base de los resultados que se han obtenido, y que se plasman en las tablas estadísticas presentadas precedentemente, se asume que, se acepta la Hipótesis, por cuanto, los encuestados de manera mayoritaria han mencionado que, la

facultad de reexamen de la SUNAT se encuentra correctamente delimitada por el Código Tributario, por lo tanto, esta facultad no contraviene el principio de prohibición de la reformatio in peius analizada en el presente trabajo.

Por lo tanto, la prohibición de la reformatio in peius permite ciertas prerrogativas que benefician a los reclamantes; donde, al interponerse el recurso de reclamación contra la resolución determinativa que contiene el importe de la deuda tributaria o la resolución de multa que sanciona una infracción cometida; y considerando además que algunas de estas prerrogativas son las siguientes: i) Se tiene que debe de garantizar así como prever que el estado situacional de los reclamantes no se vean afectados por el pronunciamiento en la vía de reclamación, emitido por el órgano resolutorio, sin que el reclamante haya tenido la posibilidad de hacer efectivo el ejercicio de su derecho a la defensa y ii) Se debe prever que el contribuyente no sea disuadido de presentar el recurso de reclamación, limitado bajo el supuesto que pueda ser perjudicado con una resolución que contenga un pronunciamiento más severo expedido por el órgano encargado de resolver la impugnación, limitando así el ejercicio del derecho de contradicción.

CONCLUSIONES

- De acuerdo a lo plasmado y a los resultados obtenidos en la presente investigación, se puede concluir que la facultad de reexamen de la SUNAT para incrementar los importes de los reparos determinados producto de la fiscalización practicada por la SUNAT, por tanto, no resulta siendo una medida excepcional; por consiguiente, no se estaría vulnerando el Principio de prohibición de la Reformatio in Peius, pues lo que busca el fisco a través de la aplicación del artículo 127° del Código Tributario (que se basa en el Principio de Verdad Material) es lograr determinar objetivamente el importe verdadero de la omisión tributaria; es decir, lo que se busca es determinar correctamente la obligación tributaria del reclamante; por lo que, no se presenta la denominada reforma peyorativa, cuando en ejercicio de la facultad de reexamen de la SUNAT, ésta ha de determinar el importe correcto de los reparos que debieron ser determinados y que corresponde ser cumplidos por parte del reclamante.
- La SUNAT tiene la obligación de resolver las reclamaciones, fundamentando sus decisiones en el principio de la verdad material, pues el interés que tiene el deber de cautelar, que es el determinar correctamente la obligación tributaria, sobre la base de – entre otros -, del principio de Prohibición de la Reformatio in Peius; y sobre el respecto del ejercicio del derecho a la defensa; así como, del derecho de formular contradicciones de los contribuyentes, en ese escenario y conforme con lo previsto por artículo 127° del Código Tributario; se ha evidenciado que no se genera una situación perjudicial para los reclamantes, ni mucho menos los sitúa en estado de indefensión, al momento de aplicar la SUNAT su facultad de reexamen, pues se encuentra permitido que el reclamante pueda presentar sus alegatos con la finalidad de ejercer su derecho de contradicción frente al cálculo del importe de la

determinación realizada por la SUNAT a razón de la tramitación del reclamo en el Procedimiento Contencioso–Tributario, evidenciándose que la norma tributaria ha previsto otorgar un tratamiento procesal tributario a todos aquellos puntos objeto de reexamen realizados por la SUNAT; con lo cual, queda desvirtuada cualquier posibilidad de vulneración del ejercicio del derecho de defensa o de contradicción, no encontrándose ante una vulneración del Principio Prohibitivo de la Reformatio in peius; sino, más bien, encontrándonos frente a una excepcionalidad de la norma que habilita a la SUNAT a determinar el monto correcto de los importes determinados, aunque ello implique incrementar dicho importe.

RECOMENDACIONES

1. Con el objeto de garantizar el cumplimiento de los principios de Razonabilidad y Proporcionalidad, en la determinación de obligaciones tributarias, se someta a evaluación la posibilidad de incorporar criterios objetivos que permitan mayor predictibilidad a partir de la casuística expuesta.
2. Partiendo del hecho que el principio de la prohibición de la *reformatio in peius* tiene como fin impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia del reclamante (instancia de parte) se agrave la situación inicial del impugnante. Esta prohibición viene a resolver el conflicto que se plantea entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica con la prevalencia de éste último en los casos en los que es aplicable.
3. Fijar como criterio que la correcta aplicación del principio de *reformatio in peius* la exigencia que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias: favorables y desfavorables para el contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

- (s.f.). Obtenido de <https://www.americaeconomia.com/economiamercados/finanzas/ocde-detecta-175-regimenes-fiscales-preferencialesbarbados-c>
- (s.f.). Obtenido de <https://www.bsm.upf.edu/documents/TESINA-PARAISOS-FISCALES.pdf>
- (s.f.). Obtenido de <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/39141>
- (2015). *Revista Derecho & Sociedad* (45). Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/15255/BEPS>
- Acción 13 Informe país por país.* (s.f.). Obtenido de <http://orientacion.sunat.gob.pe/images/imagenes/contenido/PreciosDeTransferencia/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf>
- Cláusula general anti-elusiva y la norma VIII peruana*. THEMIS. (s.f.). *Revista de Derecho*. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5110529>
- (2015). *Combatir las prácticas fiscales perniciosas , teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.* Obtenido de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combating-practices-fiscal-pernicious-keeping-account-transparency-and-sustancia-action-5-final-2015_9789264267107-es#page43
- Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario. IPDT. (s.f.). *Revista 44*. Obtenido de http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev44_GAL.pdf
- Jimenez Macias, I. (2017). La Clausula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano. XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Perú.

- Los paraísos fiscales y su impacto global en America Latina . (s.f.). *CIMEXUS Revista Nicolaita de Políticas Publicas*. Obtenido de <https://cimexus.umich.mx/index.php/cim1/article/view/190/159>
- Marulanda Otálvaro, H., & Heredia Rodríguez, L. (2016). *Paraísos fiscales : una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad*. Obtenido de http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2015_15
- Matteucci, A. (2001). *Los Paraísos Fiscales - Análisis Tributario*. Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/04/17/los-paraisos-fiscales/>
- Perú y OCDE firman convenio de intercambio de información tributaria y financiera con más de 100 países*. (s.f.). Obtenido de <https://www.mef.gob.pe/es/noticias/notas-de-prensa-y-comunicados?id=5532>
- Picón Gonzales, J. (2016). *La elusión fiscal y la evasión fiscal como obstáculos en los países en desarrollo*. Resolución del Parlamento Europeo.

