

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2003-05

TEMA : TRÁMITE EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LAS MANIFESTACIONES OBTENIDAS EN FISCALIZACIONES REALIZADAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY No. 27335.

FECHA : Viernes, 7 de marzo de 2003
HORA : 12.30 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Juana Pinto de Aliaga Mariella Casalino M. Marina Zelaya V.
Renée Espinoza B. Elizabeth Winstanley P. Rosa Barrantes T.
José Manuel Arispe V. Ada Flores T. Oswaldo Lozano B.
Gabriela Márquez P. Alicia Zegarra M. Zoraida Olano S.
Marco Huamán S. Doris Muñoz G. María Eugenia Caller F.

NO ASISTENTES : Ana María Cogorno P. (vacaciones: fecha de votación)
Silvia León P. (vacaciones: fecha de votación)
Lourdes Chau Q. (vacaciones: fecha de votación)

I. ANTECEDENTES:

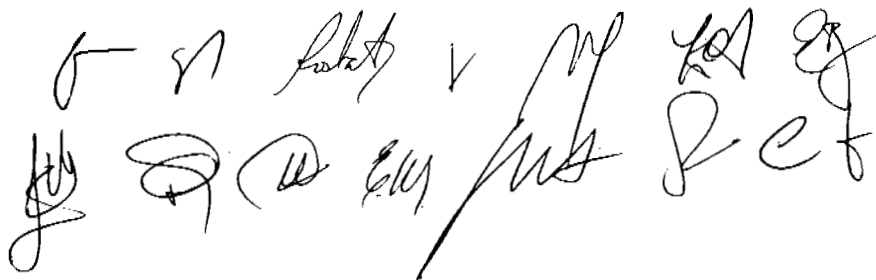
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en los cuadros que se transcriben a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley No. 27335, deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano."



TEMA

TRÁMITE EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LAS MANIFESTACIONES OBTENIDAS EN FISCALIZACIONES REALIZADAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY No. 27335.

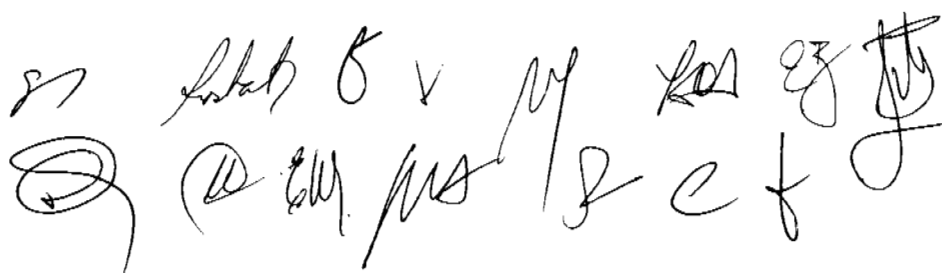
	PROPUESTA 1 Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley No. 27335, deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley.		PROPUESTA 2 Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley No. 27335, no deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley.
	Fundamento 1.1 Ver propuesta 1 del informe.	Fundamento 1.2 Ver propuesta 1 del informe.	Fundamento: Ver propuesta 2 del informe.
Dra. Caller	X		
Dra. Cogorno	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Casalino			X
Dra. Pinto			X
Dra. Zelaya	X		
Dra. Espinoza		X	
Dra. León	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Barrantes		X	
Dr. Arispe		X	
Dra. Flores		X	
Dr. Lozano		X	
Dra. Márquez	X		
Dra. Chau	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Olano		X	
Dra. Zegarra		X	
Dr. Huamán		X	
Dra. Winstanley		X	
Dra. Muñoz		X	
Total	3	10	2

f es sube 5 v me los 28 [signature] [signature] [signature] [signature] [signature]

TEMA:

TRÁMITE EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LAS MANIFESTACIONES OBTENIDAS EN FISCALIZACIONES REALIZADAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY No. 27335.

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Vocales		
Dra. Caller	X	
Dra. Cogorno	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Casalino	X	
Dra. Pinto	X	
Dra. Zelaya	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. León	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Barrantes	X	
Dr. Arispe	X	
Dra. Flores	X	
Dr. Lozano	X	
Dra. Márquez		X
Dra. Chau	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Olano	X	
Dra. Zegarra	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dra. Muñoz	X	
Total	14	1

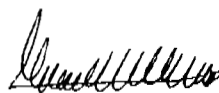


III. DISPOSICIONES FINALES:


Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

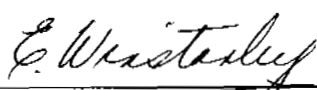
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

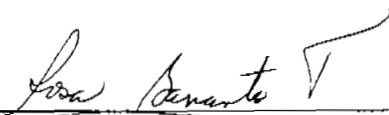

Juana Pinto de Añaga


Mariella Casalino Mannarelli

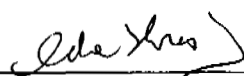

Marina Zelaya Vidal



Renée Espinoza Bassino

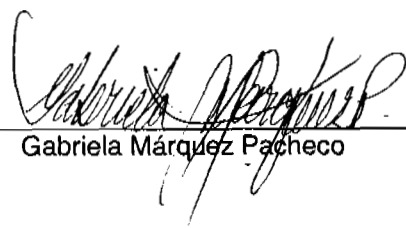

Elizabeth Winstanley Patio


Rosa Barrantes Takata

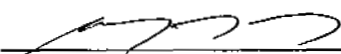

José Manuel Arispe Villagarcía

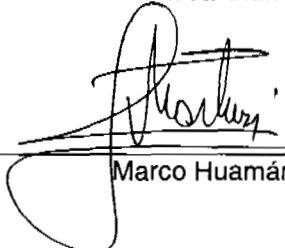

Ada Flores Talavera

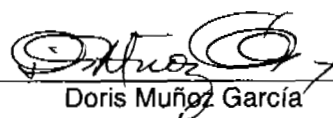

Oswaldo Lozano Byrne

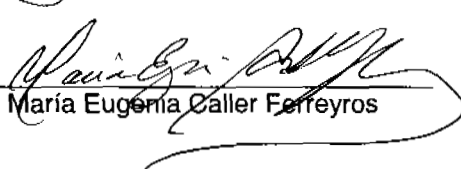

Gabriela Márquez Pacheco


Zoraida Olano Silva


Alicia Zegarra Mulanovich


Marco Huamán Sialer


Doris Muñoz García


María Eugenia Celler Ferreyros

TEMA : TRÁMITE EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LAS MANIFESTACIONES OBTENIDAS EN FISCALIZACIONES REALIZADAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY N° 27335.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Determinar si en el procedimiento contencioso tributario procede merituar las manifestaciones obtenidas con anterioridad a la entrada en vigencia de las modificaciones dispuestas por la Ley N° 27335.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

- El numeral 4 del artículo 62º del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecía que la Administración Tributaria, en ejercicio de la función fiscalizadora, que incluía la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gozaban de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, podía: *"Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionasen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia"*.

Mediante la Ley N° 27335, vigente a partir del 1 de agosto de 2000, se sustituye el numeral 4 del artículo 62º antes citado por el siguiente texto: *"Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de 5 (cinco) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios"*.

- Por su parte, el numeral 9 de su artículo 87º, referido a las obligaciones de los deudores tributarios, señala como una de estas obligaciones la de *"Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida por ésta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias."*
- El primer párrafo del artículo 125º del referido Código, señalaba: *"Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en el Procedimiento Contencioso Tributario son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver"*.

Con la Ley No. 27335, se modificó el primer párrafo del citado artículo 125º por el siguiente texto: *"Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en el Procedimiento Contencioso-Tributario son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas durante la verificación y/o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria"*.

- La Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27335, establece que: *"Las modificaciones introducidas en el numeral 4 del artículo 62º y en el artículo 125º del Código Tributario son de aplicación inmediata incluso a los procesos en trámite"*.
- De otro lado, el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, de aplicación supletoria, dispone que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efecto retroactivo, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

2.2. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RTF N° 01974-5-2002 de 12.04.2002

En este fallo se señala que de la apreciación conjunta de la documentación que obra en autos y de la manifestación del titular de uno de los adquirentes de las facturas reparadas, tomada por el Departamento de Investigación de Estafas de la Policía Nacional, se concluye que las facturas vinculadas con la recurrente y que son materia del reparo, corresponden a operaciones irreales, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley y, por tanto, en aplicación del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la recurrente se encuentra obligada a pagar el citado Impuesto consignado en los mismos.



3. MARCO CONCEPTUAL

- Los **medios probatorios**¹ son todos aquellos elementos o instrumentos utilizados por los sujetos procesales (las partes, el juzgador y los terceros legitimados) para incorporar al proceso o procedimiento fuentes de prueba, entendidas estas últimas como los hechos en su sentido jurídico amplio como objetos, acontecimientos y conductas. Son ejemplos de medio de prueba: los documentos, la declaración de parte, la declaración de testigos, las inspecciones judiciales, los dictámenes periciales, etc.

Asimismo, cabe indicar que se entiende por la **actuación**² de los medios probatorios a aquellos actos procesales necesarios para que los diversos medios de prueba que han sido admitidos a pedido de parte, o han sido incorporados de oficio por el juzgador, puedan cumplir su propósito; esto es, que puedan ingresar al proceso o al procedimiento sus respectivas fuentes de prueba (por ejemplo, que el testigo o la parte preste su respectiva declaración, que el juez observe los objetos o hechos en la inspección, que el perito elabore la pericia que se ofreció, etc.).

De igual modo, indícase que la **valoración**³ o apreciación de los medios de prueba viene a ser la operación mental que realiza el juzgador con el propósito de determinar la fuerza o valor probatorio del contenido o resultado de la actuación de los medios de prueba que han sido incorporados al proceso o procedimiento.

4. PROPUESTAS

4.1 PROPUESTA 1

Descripción

Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley N° 27335, deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada Ley.

RESPECTO DE ESTA PROPUESTA, CABE PRESENTAR DOS FUNDAMENTOS:

FUNDAMENTO 1.1

- Según el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas las **manifestaciones** son definidas como **declaraciones**; y, en cuanto a qué categoría de medio probatorio pertenecen, resulta pertinente citar a Devis Echandía⁴, quien al distinguir al testimonio del documento, señala que **"Siempre que el hecho que probar llega al conocimiento del juez mediante la narración oral de una persona, existe un testimonio; mas cuando esta narración está consignada en un escrito, se tiene la prueba documental, que contiene también una declaración o testimonio de persona que llega al juez por la vía indirecta del documento."**

El mismo Echandía precisa⁵ que la percepción del testimonio por el juez se distingue de la del documento, entre otras razones, por cuanto el primero **"es coetáneo a su producción, ya que ocurre en presencia del juez, en tanto que la del documento es posterior a su formación, que ocurre en ausencia del juez."**^{6 7}

¹ BUSTAMANTE ALARCON, Reynaldo en "El derecho a probar como elemento esencial de un proceso justo", ARA, Lima diciembre 2001, pág. 99.

² BUSTAMANTE ALARCON, ob cit, pág. 253

³ BUSTAMANTE ALARCON, ob cit, pág. 291

⁴ DEVIS ECHANDÍA, Hernando, en Teoría General de la Prueba Judicial, Víctor P. De Zavallía, Buenos Aires, Quinta Edición, 1981, tomo I, página 562

⁵ DEVIS ECHANDÍA, ob cit, tomo II, pág. 154

⁶ DEVIS ECHANDÍA, ob cit, tomo II, pág. 153. El citado autor señala asimismo que en Francia se habla de testimonio por escrito, entre otros supuestos, cuando se lleva a un proceso civil copia de las declaraciones recibidas en otro proceso, precisando dicho autor que lo escrito es la copia del testimonio, pero éste ha sido rendido oralmente en el otro proceso.

⁷ DEVIS ECHANDÍA, ob cit, tomo II, pág. 33. Nótese que según Devis Echandía, el testimonio es "el medio de prueba que consiste en la declaración representativa que una persona, que no es parte en el proceso en que se aduce, hace a un juez, con fines procesales, sobre lo que sabe respecto de un hecho de cualquier naturaleza."



Nótese que el citado autor resalta que "la documentación del testimonio no altera su naturaleza oral y subjetiva, sino que apenas conserva o hace permanente el acto humano de la narración, como tampoco altera el carácter verbal de la confesión obtenida en posiciones o por interrogatorio libre, la circunstancia de que se deje una acta escrita de la diligencia"^{8, 9}.

- Teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde analizar los alcances de las modificaciones introducidas por la Ley Nº 27335.

Artículo 125° del CT – medios probatorios

- El texto original del artículo 125° del Código Tributario, así como el modificado por la Ley Nº 27335, no contempla al testimonio como medio probatorio a ser actuado ante un órgano resolutor en el procedimiento contencioso tributario, entendido como "la declaración representativa que una persona (....) hace a un juez", debiendo indicarse que las manifestaciones a las que hace referencia dicha norma modificatoria, son declaraciones que ya fueron "obtenidas" (se entiende producidas) en la etapa de fiscalización.¹⁰

En efecto, las declaraciones que se obtienen con motivo de la comparecencia solicitada en la etapa de fiscalización –manifestaciones–, se realizan ante funcionarios de la Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora y no en su calidad de órgano resolutor dentro de un procedimiento contencioso.

- La modificación del artículo 125° del Código Tributario dispuesta por la Ley Nº 27335, incluye a "las manifestaciones obtenidas durante la fiscalización", diferenciándolas de los documentos, la pericia y la inspección, y disponiendo que éstos medios probatorios "(....) serán valorados conjuntamente con las manifestaciones (....)".

El texto original del artículo 125° del Código Tributario no incluía tales manifestaciones, en el entendido que la documentación de las mismas no alteraba su naturaleza oral y subjetiva. Es recién con la dación de la Ley Nº 27335, que se le atribuye a tales manifestaciones un mérito valorativo, lo que justifica su mención expresa.

En efecto, a partir de la vigencia de la modificación dispuesta por la Ley Nº 27335, es que las manifestaciones obtenidas en la fiscalización deben ingresar al procedimiento contencioso para su valoración, ingreso que se producirá a través de una constancia escrita, es decir, mediante un documento declarativo de contenido testimonial.¹¹ Lo que permite interpretar, que tal modificación no alude al documento, sino a su contenido.

⁸ DEVIS ECHANDÍA, ob cit, tomo II, pág. 49

⁹ CARNELUTTI, La prueba Civil, 2da edición, De Palma, Buenos Aires, 1982, página 179, 181. Según el autor si el documento es testimonial, es decir, si contiene un testimonio, no sirve para probar ni más ni de menos: a saber: el hecho y sólo el hecho consistente en la declaración testimonial y en manera alguna el hecho representado por ésta; lo que prueba este último (lo que constituye la fuente de prueba de éste último) es el testimonio y no el documento. Con ello el citado autor señala que el documento acredita que se llevó a cabo una declaración testimonial, más no el hecho al que apunta la declaración, hecho que pretende ser probado justamente por la declaración misma. Asimismo, señala "los documentos testimoniales son aquellos cuyo contenido es un testimonio."

¹⁰ ECHANDÍA, ob cit, tomo II, pág. 154 "naturalmente, si se tiene en cuenta el acto judicial de valorar o apreciar la prueba, puede ocurrir con mucha frecuencia, que el juez que lo ejecuta sea diferente del que recibió el testimonio, y entonces la percepción del primero, para efectos de tal valoración o apreciación, viene a ser posterior a la producción de la prueba, tal como sucede en el caso del documento. Pero si se tiene en cuenta el momento de la producción o práctica de la prueba, existe, sin duda alguna, esta diferencia."

¹¹ DEVIS ECHANDÍA, ob cit, tomo II, pág. 540. El citado autor señala que existen documentos simplemente **representativos** (planos, dibujos, cuadros, fotografías) y **declarativos** (escritos, grabaciones en cinta o discos, etc.); los últimos se subdividen en consideración a la naturaleza del acto documentado, es decir, a su contenido, y no al documento mismo, así: **a) declarativos puros** cuando contienen declaraciones de ciencia, y **dispositivos o constitutivos**, cuando contienen actos de voluntad para producir determinados efectos jurídicos sustanciales (como contratos, testamentos, donaciones, etc.); **b) de contenido confesorio y de contenido testimonial**, según que esa declaración perjudique o no a quien la formula (pero en el primer caso, si esa persona no es parte en el proceso al cual se presente el documento como prueba contra quien no intervino en él, adquiere el carácter de testimonial; también es testimonial si favorece a su autor y es parte en el proceso); **c) simplemente narrativos**, si no contienen testimonio ni confesión y figurativos o meramente representativos, si apenas representan, pero no describen, ni contienen declaración de ninguna especie, como las fotografías, los cuadros, etc.; **d) de acuerdo con su forma**, los documentos declarativos (en sentido amplio) se subdividen en **instrumentales** (si consisten en escritos) y **no instrumentales** (como una grabación).



- La regulación expresa de las manifestaciones conforme a la modificación establecida por la Ley Nº 27335, no sólo evidencia que antes no tenían mérito probatorio, sino que además significa que éstas deberán ser valoradas conjuntamente con los documentos, pericias e inspecciones.

Artículo 62° numeral 4 del CT – manifestaciones en la etapa de fiscalización

En concordancia con la modificación dispuesta al artículo 125° del código Tributario, la Ley Nº 27335 también modifica el numeral 4 del artículo 62° del Código Tributario, incorporando en éste último dispositivo un mandato imperativo, en el sentido que “las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad (entiéndase que la facultad de solicitar la comparecencia) deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios”. Es decir, tales manifestaciones necesariamente tendrán que ser valoradas, por los respectivos órganos administrativos que tengan competencia para ello.

En cambio, el texto original del numeral 4 del artículo 62° del Código Tributario, en que se establecía como una de las facultades de fiscalización la de solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros, no contenía mención alguna al mérito valorativo de las declaraciones obtenidas con motivo de la comparecencia, por lo que cabía interpretar que tales declaraciones –manifestaciones- únicamente podían asistir a la Administración en su labor de fiscalización para la obtención de pruebas.

Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley Nº 27335 – vigencia de las modificaciones

La Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley Nº 27335 dispone lo siguiente. “Las modificaciones introducidas en el numeral 4) del Artículo 62° y en el Artículo 125° del Código Tributario son de aplicación inmediata incluso a los procesos en trámite”.

Para efecto de analizar la aplicación en el tiempo de las modificaciones referidas, cabe señalar lo siguiente:

- El Artículo III del Título Preliminar del Código Civil, dispone que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Asimismo, la segunda Disposición Final del Código Procesal Civil, dispone que “Las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite. Sin embargo, continuarán rigiéndose por la norma anterior: las reglas de competencia, los medios impugnativos interpuestos, los actos procesales con principio de ejecución y los plazos que hubieren empezado”.¹²

Nuestra legislación ha optado por la teoría de los hechos cumplidos¹³, lo que conlleva a que la nueva ley, para el caso que nos ocupa, deba aplicarse a los procedimientos que todavía no han comenzado y los que se encuentren en trámite al momento de su entrada en vigencia, salvo que la propia ley estableciera un tratamiento distinto.

- En relación a la vigencia de la Ley sobre pruebas en el tiempo, Devis Echandía¹⁴ señala que en el caso de leyes que establecen nuevos medios de prueba, éstas se aplican tanto a los hechos ocurridos antes como después de su vigencia, porque como se trata de simples elementos de convicción y no de requisitos necesarios para la validez o existencia de ciertos actos jurídicos materiales, no puede alegarse derechos adquiridos ni situaciones oponibles contra la nueva ley.

*El mismo autor señala que los documentos pueden ser de **origen negocial**, si son formados para hacer constar un negocio jurídico o como consecuencia de éste, y de **origen no negocial** (en los demás casos).*

¹² Este Tribunal en su Resolución Nº 0055-2-99, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha señalado, que según el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 1400-1, 007-2-96 y 166-1-98, las normas procesales son de aplicación a los procedimientos en trámite.

¹³ Al referirse a dicha teoría, el doctor Devis Echandía, señala que “... equivale a decir que se aplica la nueva ley a los hechos ocurridos luego de su vigencia, y que la ley aplicable es la del momento en que se hace valer el derecho en el proceso. Se tiene en cuenta no en el momento en que nace el derecho, sino en el momento en que se le pone en acción. Por ello, si se tenía un derecho procesal de acuerdo con la ley anterior, pero no había sido ejercitado al entrar a regir la nueva, y ésta lo suprimió, no es posible ya alegarla en el proceso. E igualmente pueden usarse los procedimientos, recursos y medios nuevos que la ley introdujo, no obstante que en el momento de adquirirse el derecho que se trata de tutelar y aún en el de la iniciación del proceso, no existían, siempre que su ejercicio tenga lugar luego de la vigencia de la nueva ley...”. DEVIS ECHANDÍA, “Teoría General del Proceso” tomo I, Buenos Aires: Editorial Universidad, 1984, pág. 63.

¹⁴ DEVIS ECHANDÍA, “Teoría General de la Prueba Judicial” ob cit, tomo I, pág. 385.



En tal sentido, cuando la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27335 señala que las modificaciones que introduce son de aplicación inmediata incluso a los procesos en trámite, debe entenderse que al haberse establecido un nuevo elemento a ser valorado, esto es, la manifestación obtenida en la fiscalización, la misma cabe ser apreciada en el procedimiento contencioso que se encontrara en trámite, aún cuando provenga de procedimientos de fiscalización realizados con anterioridad a la vigencia de dicha norma.

- En suma, la valoración de las manifestaciones obtenidas antes de la vigencia de la norma modificatoria -Ley N° 27335-, no menoscaba el principio de aplicación inmediata de la norma, más aún si aquellas constituyen un nuevo elemento a ser considerado para llegar a la verdad material.

FUNDAMENTO 1.2

Las manifestaciones, entendidas como los medios de prueba a través de los cuales llegan a conocimiento de la Administración¹⁵, mediante la narración oral directa de una persona (tercero o parte)¹⁶, los hechos vinculados con las obligaciones tributarias, nunca han estado excluidas del procedimiento de fiscalización tributaria¹⁷.

El texto original del primer párrafo del artículo 125º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 señala que los únicos medios probatorios que pueden actuarse en el procedimiento contencioso-tributario son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver.

Según el artículo 124º del mismo ordenamiento son etapas del procedimiento contencioso-tributario la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal, no formando parte del contencioso el procedimiento de fiscalización, de lo que se concluye que en este último no es aplicable la restricción prevista en el primer párrafo del artículo 125º.

Esta deducción se ve reforzada además por un estricto análisis literal de este artículo 125º, el mismo que se pasa a exponer.

¹⁵ Nótese que en nuestra definición sustituimos la alusión al juez que hacen las definiciones del Derecho Procesal, por la de Administración y no "persona a cargo del procedimiento". Si recogiéramos esta última dentro de la definición, tendríamos todavía una definición más restringida de manifestación, pues en los procedimientos de fiscalización realizados por SUNAT, no es usual que la persona que suscribe el acto que les pone fin (Resolución de Determinación, Resolución de Intendencia, Resolución de Multa u Orden de Pago) está en contacto directo con los administrados o los terceros, sino que todo está a cargo de los auditores. A mi entender, si la persona narra oralmente los hechos directamente al auditor, nos encontramos ante una manifestación. En cambio, si entendemos que la narración oral debe realizarse ante quien toma la decisión, raramente las tendríamos, sino tendríamos documentos con contenido testimonial.

¹⁶ No se debe identificar testimonio con manifestación. De las citas doctrinarias citadas en el informe (alcanzado mediante Memorando N° 040-2003-EF/41.01), se concluye que estas declaraciones o manifestaciones de terceros o de parte se producen fuera del procedimiento (ver Carnelutti citado en nota al pie N° 9) o dentro del mismo, en el cual pueden ser informales o formales. Solamente este último, medio de prueba equivale al que la doctrina califica como testimonio, es decir, la narración oral sobre hechos relevantes en el procedimiento prestada ante el instructor de éste.

La distinción enunciada también es recogida por la doctrina tributaria. Por ejemplo, José Arias Velasco en su obra Procedimientos Tributarios cita a Albiñana (p. 91) que considera supuestos de prueba testifical (en sentido amplio y no estricto) a los informes de los inspectores de la Administración (en nuestra experiencia podemos citar a los informes que en algunas ocasiones expedían los fedatarios sobre las incidencias del cierre de establecimiento y a los informes generales de fiscalización), a los datos, manifestaciones o antecedentes que la Administración recaba de los particulares en uso de sus facultades investigatorias (en nuestro caso, cuando ordena la comparecencia de los terceros, situación que jamás ha estado excluida de nuestra legislación) o incluso la colaboración de denunciantes en sus denuncias. Añade Arias Velasco que en la mayoría de estos casos la narración oral no se produce directamente ante el órgano decisorio, sino a través de su incorporación documental, por lo que solamente en un sentido amplio puede considerarse como testimonio (entiéndase porque este es formal y prestado directamente ante el instructor).

¹⁷ La idea de que las actuaciones realizadas durante la fiscalización constituyen parte de un procedimiento tributario ha sido reconocida unánimemente por el Tribunal Fiscal, tal como se puede inferir del reciente Acuerdo de Sala Plena sobre los alcances del artículo 81º del Código Tributario. Ello sin contar con los innumerables casos en que el Tribunal ha declarado nulo todo lo actuado por haberse infringido formalidades en los Requerimientos (por ejemplo, por haber otorgado plazos menores que los permitidos en la Ley para absolver pedidos de información). Este tipo de pronunciamientos, llevaba implícita la idea que nos ocupa, tan es así que se aplicaba la norma del procedimiento administrativo según la cual la nulidad de un acto acarrea la de los posteriores en el procedimiento, si se encontraran vinculados al mismo.



Si examinamos el término "actuar", encontramos que Bustamante Alarcón define como actuación del medio probatorio a aquellos actos procesales necesarios para que los diversos medios de prueba que han sido admitidos o incorporados puedan cumplir su propósito (por ejemplo, el testigo o la parte brinda su manifestación, el juez observa los objetos o hechos en la inspección, el perito elabora un informe sobre su especialidad, etc.); por lo que se concluye que el artículo 125º se refiere a los medios probatorios que aún no han sido actuados, mas no a los que ya lo han sido durante el procedimiento de fiscalización.

No es que en el procedimiento de fiscalización no se actúen las pruebas, por el contrario, la finalidad del mismo es básicamente actuar todas aquellas que permitan esclarecer los hechos vinculados a las obligaciones tributarias. Ello es corroborado tanto por la doctrina como por la misma legislación vigente en nuestro país.

Por ejemplo, García de Enterría y Fernández en las ediciones de su Curso de Derecho Administrativo que comentan la Ley española (que inspiró a nuestra antigua Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos) tratan el tema de la prueba en la parte del procedimiento administrativo en general (que incluye a todos los procedimientos contenciosos y no contencioso, iniciados de oficio o a instancia de parte, de fiscalización o de absolución de recursos) y no en la parte de los recursos.

La Ley del Procedimiento Administrativo General vigente trata el tema de la prueba en la parte general de instrucción del procedimiento y no en la de los recursos impugnativos, toda vez que la misma no solamente se actúa en estos últimos, sino también en los no contenciosos iniciados por de la Administración, entre los que se encuentra el procedimiento de fiscalización tributaria que se inicia de oficio para revisar las declaraciones de los contribuyentes.

Lo expuesto, confirma por lo tanto el hecho que durante el procedimiento de fiscalización tributaria se actúan pruebas que serán merituadas (valoradas¹⁸) en el momento de emitir la resolución que pone fin al indicado procedimiento, ya sea determinando deuda tributaria o crédito tributario. Precisamente por ello el artículo 62º del Código Tributario prevé como una facultad de la Administración la de solicitar la comparencia de los deudores tributarios o terceros (inciso 4), para obtener información -se entiende relativa a hechos vinculados a obligaciones tributarias- que podrían materializarse en manifestaciones cuyo propósito no podría ser otro que servir como una prueba más para la investigación.

Ello además resulta corroborado con la parte del texto del artículo 125º, según el cual puede actuarse en el procedimiento contencioso-tributario la inspección realizada por el "órgano encargado de resolver", ya que la inspección actuada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización (que normalmente sustenta la acotación) no necesita ser actuada nuevamente y solamente será merituada (valorada) por el órgano resolutor.

Si la inspección actuada durante el procedimiento de fiscalización siempre ha sido valorada por los órganos resolutores, las manifestaciones actuadas en dicho procedimiento también han podido ser valoradas.

Atendiendo a los argumentos expuestos, no se comparte el sustento de la Propuesta 4.1, en el sentido de que el artículo 125º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816 "no incluía" a tales manifestaciones y que "es recién con la dación de la Ley Nº 27335, que se le atribuye a tales manifestaciones un mérito valorativo, lo que justifica su mención expresa".

El "mérito valorativo" de los medios de prueba actuados no necesitaba de adición o aclaración de Ley alguna, toda vez que el órgano resolutor debe hacerlo, ya sea con las pruebas que se hayan producido ante él mismo, o con aquellas actuadas ante otras instancias.

Por lo tanto, también resultaría innecesario, el desarrollo que trata de justificar la aplicación inmediata a los procedimientos en trámite de las adiciones incorporadas por la Ley Nº 27335 en el artículo 125º, las que son meramente interpretativas.

¹⁸ La valoración o apreciación de los medios de prueba viene a ser, según el Informe citado, la operación mental que realiza el juzgador (órgano resolutor) con el propósito de determinar la fuerza o valor probatorio del contenido o resultado de la actuación de los medios de prueba que han sido incorporados al procedimiento.



4.2 PROPUESTA 2

Descripción

Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley N° 27335, no deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada Ley.

Fundamento

La Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27335 dispone que "Las modificaciones introducidas en el numeral 4) del Artículo 62° y en el Artículo 125° del Código Tributario son de aplicación inmediata incluso a los procesos en trámite".

Para efecto de analizar la aplicación en el tiempo de tales modificaciones, cabe señalar lo siguiente:

- El texto original del numeral 4 del artículo 62° del Código Tributario, establecía como una de las facultades de fiscalización la de solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros. Sin embargo dicha norma, a diferencia del texto introducido por la Ley N° 27335, no establecía que tales manifestaciones debían "ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos".

De otro lado, en el artículo 125 del Código Tributario, antes de la vigencia de la Ley N° 27335, sólo se admitía como medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario, los documentos, la pericia y la inspección, no siendo las manifestaciones un medio de prueba idóneo para acreditar los hechos. Con la modificación dispuesta por dicha Ley, es que en el mencionado artículo 125° se establece que los medios probatorios serán valorados por el órgano encargado de resolver "conjuntamente con las manifestaciones obtenidas durante la verificación y/o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria".

En mérito a lo expuesto, antes de la vigencia de la Ley N° 27335, las manifestaciones obtenidas durante la fiscalización no calificaban como medios probatorios en ninguna de las etapas de los procedimientos administrativos, teniendo como único objetivo coadyuvar en la labor de fiscalización de la Administración Tributaria y obtención de pruebas.

- En nuestro sistema jurídico de conformidad con lo establecido por los artículos 103° y 109° de la Constitución Política de 1993, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y la Norma III del Título Preliminar del Código Civil; toda norma carece de efectos retroactivos, adoptándose así el criterio de aplicación inmediata de la norma, esto es, su aplicación a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia.

En tal sentido, cuando la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27335 señala que las modificaciones introducidas son de aplicación inmediata incluso a los procesos en trámite, debe entenderse que en tanto dicha Ley regula el mérito probatorio de las manifestaciones obtenidas durante la fiscalización, la misma se aplica a los procedimientos de fiscalización que aún no habían concluido mas no a aquellos que habían finalizado al momento de la entrada en vigencia de la citada Ley, pues lo contrario nos llevaría a su aplicación retroactiva.

En efecto, si a las manifestaciones obtenidas en fiscalizaciones concluidas a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27335, se les reconoce un mérito valorativo que no tenían al momento en que se realizaron, ello sin lugar a dudas significaría una aplicación retroactiva de la citada Ley.

- Según lo plantea el Dr. Marcial Rubio Correa¹⁹, cuando los hechos se iniciaron bajo la vigencia de una normatividad anterior y siguen existiendo o produciendo efectos durante la nueva, rige la teoría de los hechos cumplidos, lo que equivale decir que lo ocurrido con anterioridad al inicio de la vigencia de una nueva normatividad se ha regido por la normatividad anterior y no procede la aplicación retroactiva de la nueva, y lo que ocurra desde ese momento en adelante, se rige por el principio de la aplicación inmediata de la nueva normatividad.

Además, cuando los hechos, situaciones o relaciones hayan ocurrido o tenido inicio antes que entrara en vigencia la nueva normatividad para tener consecuencias luego de dicho momento,

¹⁹ Rubio Correa, Marcial, *Para Leer el Código Civil III*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica. Primera Edición. Pág. 77.



regirá el principio de aplicación inmediata, es decir las consecuencias previstas para momentos posteriores a la entrada en vigencia de la nueva normatividad, se rigen por las nuevas normas.

Tratándose de manifestaciones actuadas en el procedimiento de fiscalización, el hecho jurídico - suceso de la realidad que produce efectos para el derecho-, es la declaración. En consecuencia, tratándose de manifestaciones prestadas antes del 1 de agosto de 2000, el hecho jurídico se inició, desarrolló y concluyó antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27335, por lo que sus efectos finalizaron con la declaración misma no siéndole de aplicación la nueva normativa.

- Finalmente, respecto a la aplicación de las normas procesales a los procedimientos en trámite, criterio establecido por el Tribunal Fiscal y señalado en la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27335, cabe indicar que debe distinguirse la existencia de dos procedimientos: el de fiscalización y el contencioso tributario, y que las manifestaciones que nos ocupa fueron obtenidas en un procedimiento de fiscalización que ya había concluido a la fecha de entrada de vigencia de la Ley N° 27335.

Por tanto, las manifestaciones obtenidas en fiscalizaciones concluidas a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27335, no deberían ser meritadas en los procedimientos contenciosos que se encontraran en trámite.

4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley N° 27335, deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada Ley.

Especificar:

- Fundamento 1.1
- Fundamento 2.2

4.2 PROPUESTA 2

Las manifestaciones tomadas en fiscalizaciones anteriores a la vigencia de la Ley N° 27335, no deben ser valoradas en los procedimientos contenciosos tributarios que se encuentren en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada Ley.

