

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB-TEMA I

**“EL PROCEDIMIENTO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO”**

LUIS HERNÁN CASTAÑEDA RAMÍREZ *

I. INTRODUCCION

Los conflictos que surgen entre el Fisco y el contribuyente, originados en el desenvolvimiento de la relación jurídico tributaria sustancial, deben ser discutidos y dirimidos en un procedimiento con características muy especiales, que garanticen la correcta y justa aplicación de las leyes tributarias, así como el cumplimiento de las garantías de la administración de justicia consagradas como preceptos constitucionales en el artículo 233° de la Constitución.

Según nuestro ordenamiento tributario, la impugnación de las determinaciones de la obligación tributaria,¹ se desarrolla en un procedimiento que consta de dos fases. La primera a nivel administrativo se inicia mediante la interposición del **recurso de reclamación**, con el cual se pretende que la

administración tributaria deje sin efecto su propio acto. En caso de confirmación, se puede recurrir ante un tribunal administrativo, que es el Tribunal Fiscal, cuya resolución pone fin a la vía administrativa.

A la segunda fase del procedimiento contencioso tributario se accede mediante el denominado **recurso de revisión**, en virtud del cual el Poder Judicial (Corte Suprema específicamente), examina la sentencia del tribunal administrativo, convalidándola o revocándola. (Artículo 138° del Código Tributario).

De la primera sentencia del órgano jurisdiccional, expedida por la Segunda Sala Civil de la Corte Suprema, se puede apelar ante la Primera Sala Civil de la misma, cuya resolución pone fin al procedimiento en la vía judicial.

* Abogado; Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario; Profesor en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

En el presente trabajo se analizará el procedimiento de reclamación, en su fase administrativa, realizada ante la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA** (SUNAT en adelante) para poder determinar si es que a través de este procedimiento los contribuyentes acceden a una verdadera justicia tributaria que dirima sus controversias con el Fisco, utilizando disposiciones, métodos y actuaciones estructurados en base a las garantías de la administración de justicia y principios generales del proceso, de modo tal que permitan el esclarecimiento de la verdadera magnitud de las obligaciones tributarias. Además, con respecto a esto último, confrontaremos el proceso tributario a la luz de los principios generales del proceso, para determinar si los lineamientos que lo guían aseguran resultados justos.

II. JURISDICCION ADMINISTRATIVA

El primer punto que tenemos que esclarecer es si la facultad otorgada a la administración tributaria para dirimir las controversias surgidas con los contribuyentes, constituye actividad jurisdiccional. En otras palabras, si la resolución expedida luego de un procedimiento de reclamación, puede asimilarse a un acto jurisdiccional.

Para comprender esto debemos desarrollar previamente algunos conceptos que nos servirán más adelante.

II.1. Concepto de Jurisdicción.

El vocablo *jurisdicción* deriva de la locución latina *iurisdictio*, que se traduce como decir o mostrar el derecho. Los conflictos de intereses, originados por el desenvolvimiento de las relaciones humanas en sociedad son inevitables, y en tal sentido el derecho cumple un doble papel: en primer lugar establece las pautas y normas para que la paz social no se altere y en segundo término, una vez producido un conflicto, el derecho debe implementar las normas y procedimientos adecuados mediante los cuales se discutirá y dirimirá con justicia la controversia, para que las partes en conflicto se reconcilien y la paz social se restablezca.

El medio para conseguir tal objetivo es el establecimiento de un órgano superior a las partes en conflicto que resuelva la litis, pero también debe implementarse la vía o canal a través del cual las pretensiones de las partes puedan ser discutidas y conciliadas.

Así pues, los legisladores también deben establecer los medios y mecanismos para que los órganos juzgadores apliquen el derecho. Enrico Tulio Liebman manifestó respecto a este doble rol del derecho lo siguiente: *“...esto se refiere a la función misma del derecho, que es la de dar orden a la convivencia entre los hombres y la de componer los conflictos que entre ellos pueden surgir, no queda todavía cumplida con la formación de*

las leyes que dispongan las reglas de conducta a las que los coasociados deben ajustarse, en efecto, hay que proveer a individualizar, a declarar y a hacer observar estas reglas caso por caso y, si es necesario, a imponer su observancia con medios coercitivos".² La función jurisdiccional del Estado garantiza la resolución de los conflictos originados entre sus ciudadanos de una manera justa e imparcial, delegando para el efecto la facultad de administrar justicia a un organismo independiente, que haga cumplir las leyes preservando así el orden en la sociedad.

Entonces la función jurisdiccional queda definida como la prerrogativa y deber exclusivo del Estado delegado en el Poder Judicial, para administrar justicia. Es así que el artículo 232° de la Constitución Política del Perú establece en forma clara que *"la potestad de administrar justicia emana del pueblo. Se ejerce por los juzgados y tribunales, jerárquicamente integrados en un cuerpo unitario, con las especialidades y garantías que corresponden y de acuerdo con los procedimientos que la Constitución y las leyes establecen"*.

La jurisdicción como función es una facultad única e indelegable. Sin embargo, se aceptan clasificaciones de la misma, obedeciendo más que todo a criterios didácticos. Así, la jurisdicción puede clasificarse por su objeto en jurisdicción contenciosa, voluntaria, disciplinaria y la denominada jurisdicción administrativa. Esta última cate-

goría, **la jurisdicción administrativa** es un concepto de medular importancia para el desarrollo de este trabajo.

Una parte de la doctrina considera que el término (jurisdicción administrativa) implica en sí mismo una contradicción,³ ya que no puede existir justicia administrativa; sin embargo hay quienes sostienen que la atribución de facultades a la administración para resolver controversias implica la realización de función jurisdiccional. En nuestro caso en particular, se suele identificar al procedimiento de reclamación como la instancia donde se administra "justicia tributaria". En las próximas páginas discutiremos si esta posibilidad es real.

II.2. Concepto de Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Se define a la jurisdicción contencioso-administrativa como *"aquella destinada a conocer y componer las lesiones a los derechos de los administrados que son ocasionados por la administración pública en el ejercicio de los actos que le son propios"*.⁴ En otras palabras, se considera que existe "jurisdicción administrativa", cuando a ciertos órganos se les faculta para resolver algunas controversias suscitadas entre ella misma y los administrados en el ejercicio de sus funciones.

Existen dos sistemas principales para definir la administración de justicia administrativa: el sistema judicialista y el sistema contencioso-administrativo.

En el primero la solución de los conflictos originados entre la administración pública y los ciudadanos se resuelve ante los jueces y tribunales ordinarios, es decir ante el Poder Judicial; en el segundo sistema la solución de dichos conflictos se encarga a organismos distintos al poder judicial especializados en derecho público. Esta parte de la doctrina estima que sí es posible la delegación de la función jurisdiccional a entidades distintas del Poder Judicial, las cuales deben estar constituidas en tribunales especializados para resolver controversias de índole administrativo y tener como cualidad principal la de ser independientes tanto de la administración pública como de las partes en conflicto. La doctrina de la jurisdicción contencioso-administrativa señala que el **sistema judicialista** no puede aplicarse en la actualidad por basarse en dos postulados obsoletos, el primero es la doble personalidad del Estado, en virtud del cual puede actuar como parte y juzgador al mismo tiempo, debido a que el Poder Judicial no es otra cosa que una manifestación del poder estatal; y el segundo es la tesis de la división tripartita del Estado en tres poderes distintos e independientes, la cual no puede sostenerse en la actualidad porque se ha demostrado que existe una interrelación e interdependencia entre dichos estamentos, que día a día se hace más extensa y que tiende a la unificación de los mismos.

Una tercera tesis, la que podríamos denominar “mixta” o “ecléctica”, sostiene que los conflictos originados entre

la administración pública y los administrados deben ser resueltos por órganos de la administración misma, pero las resoluciones que pongan fin a las controversias administrativas deben estar sujetas a **control judicial suficiente**, porque cuando a la propia administración se le otorga las facultades para juzgar la legalidad de sus propios actos, no se puede hablar de justicia administrativa, pues como ya lo hemos dicho “jurisdicción”, implícitamente incluye la existencia de un órgano independiente e imparcial a las partes en conflicto, que ponga fin a la controversia, y vemos que los órganos administrativos encargados de resolverlas, no reúnen condiciones de independencia suficiente para garantizar un juzgamiento imparcial, toda vez que estos órganos forman parte de la administración pública, siendo por consiguiente el Estado parte en los conflictos entre la administración y los administrados. En tal sentido, José Roberto Dromi, tratadista argentino, opina: “*La Administración no ejerce función jurisdiccional; si sus actos de algún caso se parecen por su contenido a los actos jurisdiccionales, no tienen el mismo régimen jurídico*”.⁵ Entre otras razones también se sostiene que no puede existir jurisdicción administrativa propiamente dicha (es decir como la facultad de administrar justicia) porque el acto de la administración que resuelve conflictos es un **acto administrativo**, sustancialmente distinto a un acto jurisdiccional, diferencia que es explicada por el tratadista Piero Calamandrei del siguiente modo:

En el acto administrativo *“el Estado descende y se sumerge él mismo dentro del derecho, para alcanzar los más variados objetivos de civilización y de bienestar público en la vida práctica del derecho, convirtiéndose en sujeto de relaciones jurídicas en el mismo nivel de todos aquellos para los cuales el derecho vale como regla de su concreto operar”*,⁶ mientras que en la función jurisdiccional *“... el Estado establece y hace observar el derecho que regula la conducta de los otros y existe, por consiguiente, como fuente y como garantía del derecho, por encima y por fuera de las relaciones que el derecho regula para los otros...”*.⁷ Es decir la diferencia esencial consiste en distinguir la posición del juez y de la del administrador frente al derecho. El juez como representante del Poder Judicial y por ende único depositario de la función jurisdiccional, ejerce el rol del derecho encaminado a restablecer la paz social luego de haberse alterado por algún conflicto; en cambio, para el administrador el derecho es un límite y un cauce a seguir en el diario ejercicio de sus funciones, quedando sujetos sus actos que lesionan los derechos o intereses de los particulares a control judicial suficiente con posterioridad. Por eso, cuando la administración pretende “dirimir” los conflictos creados por sus propios actos no ejerce función jurisdiccional, sino administrativa que debe necesariamente estar sujeta a control jurisdiccional, porque de lo contrario se dejaría la solución de las controversias al mero arbitrio de la administración.

Es por eso que la existencia de tribunales administrativos ligados al Poder Ejecutivo (administración pública) no ha sido admitida por la doctrina, porque según los términos expuestos, no es jurídicamente posible, y además porque la administración no puede ejercer función jurisdiccional; sobre esto último opina José R. Dromi, quién manifiesta que *“la administración de justicia por tribunales no judiciales, en realidad es una expropiación de la judicatura, que niega la jurisdicción como Poder del Estado”*.⁸ Agrega más adelante el mismo autor: *“La actividad de la administración, por su propia naturaleza, no reviste las características que tipifican el régimen jurídico de la actividad jurisdiccional: imparcialidad e independencia del órgano ejecutor y definitividad de su pronunciamiento o resolución (fuerza de cosa juzgada)”*.⁹

La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional trae como consecuencia **la no existencia de jurisdicción por delegación o comisión**, principio que tiene su correlato legislativo en el inciso 1° del artículo 232° de la Constitución Política del Estado. Los jueces (representantes del Poder Judicial) ejercen su función en representación del Estado y por lo tanto no pueden delegarla, como tampoco lo puede hacer el Estado en personas distintas a los jueces ya que ellos ejercen su función en representación de éste, por mandato constitucional.

Para terminar, a pesar que la dis-

cusión sobre las bondades de los tres regímenes de **justicia administrativa** que brevemente hemos detallado sigue vigente, debemos decir que el **régimen judicialista** es el más aceptado por la doctrina, y que a pesar de haber sido criticado como atentario del principio de independencia de los poderes, prevalece sobre el sistema **contencioso-administrativo**, porque este último por su carencia de imparcialidad derivada de su vinculación a una de las partes en conflicto no ofrece la garantía de un juzgamiento justo y equitativo, como lo sostiene el maestro Mario Alzamora Valdez que nos dice: *“Por otra parte, aclarada la condición legal de la administración, que dista mucho de confundirse con aquel ‘soberano’ que según las antiguas tendencias no podía ser demandado ante ningún tribunal, el sistema judicial es el que mejor garantiza a los particulares cuando aquella se extralimita”*.¹⁰

En conclusión cualquiera que sea el sistema de justicia administrativa adoptada, prevalece la intervención del órgano jurisdiccional ya sea conociendo las controversias de manera directa o a través del **“Control Judicial Suficiente”** de los actos administrativos, en virtud del cual los actos de la administración pública que generen efectos jurídicos deben ser **revisados** por el Poder Judicial para ser confirmados o revocados. En nuestro país esto se cumple en definitiva. En el artículo 240° de la Constitución Política del Estado se establece la doctrina del **“Control judicial Suficiente del Acto**

Administrativo”, pues en dicho artículo se indica que se puede accionar ante los tribunales ordinarios para dejar sin efecto cualquier acto de la administración que cause estado.¹¹ A su vez, el artículo 11° de la Ley Orgánica del Poder Judicial determina que esta acción contencioso-administrativa se debe interponer sólo cuando se haya agotado la vía administrativa. Por último, el artículo 8° del Reglamento de Procedimientos Administrativos (D.S. N° 006-67-SC) reitera este principio.

II.3. Jurisdicción administrativa y procedimiento tributario

Al impugnar las determinaciones de oficio de las obligaciones tributarias, se suele decir que se inicia el procedimiento contencioso tributario, pero en la medida que esa litis no sea vista y conocida por un verdadero organismo que administre justicia esto no será así.

Al iniciar el procedimiento tributario mediante el recurso de reclamación si bien es cierto que existe una litis promovida debido a un conflicto de intereses, también es igualmente cierto que al someter a la propia administración tributaria la posibilidad de **revocación de su propio acto**, (que el contribuyente o responsable considera ha sido emitido con prescindencia de las leyes y las garantías tributarias constitucionales), no existe la garantía suficiente que la **administración tributaria** resolverá la controversia de un modo equitativo, justo e imparcial.

La realidad nos demuestra otra cosa. La mayoría de veces (por no decir la totalidad), es **infructuoso**¹² iniciar el procedimiento de reclamación ante la SUNAT, porque pocos son los reclamos declarados fundados debido a que la administración es muy reacia a revocar sus propios actos aún resultando notoria su ilegalidad. **Es costoso**, pues la deuda tributaria sigue reajustándose incluso durante el lapso que transcurre desde que la autoridad administrativa se avoca a la resolución de la litis y muchas veces debe cancelarse bajo presión coactiva. Por último, **es superfluo** porque de todos modos se podrá recurrir al Tribunal Fiscal y luego, en su momento, al Poder Judicial, en aplicación del principio de “**Control Judicial Suficiente**” de los actos administrativos, pues como lo diría José R. Dromi “*cuando la ley no admite la opción e impone a los administrados la obligación de resolver las diferencias -destinado a resolver las controversias entre ellos o con la administración- por medio de un órgano administrativo, se debe asignar igualmente al administrado la defensa por la vía judicial*”,¹³ y sólo así se podrá asegurar la justicia.

No puede entonces hablarse de proceso contencioso-tributario refiriéndose a un procedimiento en el cual el contribuyente **no cuenta con ninguna garantía que le asegure que su pretensión será examinada con imparcialidad**. Muchas son las razones que nos han demostrado que la administración tributaria **no actúa como un**

verdadero juez. Es por ello que resulta de imperiosa necesidad la estructuración de un proceso tributario que garantice la obtención de una **verdadera justicia tributaria**, y para llegar a esa meta se debe empezar asegurando la independencia de los órganos administradores de justicia tributaria, y finalmente, la estructuración de un procedimiento unitario, breve y con todas las garantías del caso para discutir las controversias entre el Fisco y el contribuyente.

Hay que añadir la opinión de tratadistas argentinos, quienes refiriéndose al procedimiento que se inicia ante la administración tributaria mediante un recurso de reconsideración¹⁴ de la determinación de oficio (que en estrictos términos es de apelación), manifiestan que en esta etapa no se puede hablar todavía de **contencioso-tributario**, porque “*el proceso tributario propiamente dicho, o sea, el objeto de regulación de las normas del derecho tributario procesal, sólo comienza cuando ambas partes -el contribuyente o responsable y el Estado nacional, representado por el ente recaudador -concurren ante un tercer órgano, esencialmente independiente de aquellos...*”.¹⁵ De igual opinión es Giuliani Fonrouge que manifiesta “*... el verdadero proceso comienza con posterioridad a la clausura de la fase oficiosa de la actuación administrativa, esto es, con el recurso que el contribuyente deduce contra la determinación o, en su caso, contra la aplicación de una sanción*”.¹⁶

Los autores citados consideran que sólo se puede hablar de proceso tributario cuando el contribuyente hace uso del recurso de “**apelación**” ante el Tribunal Fiscal. En el mismo orden de ideas se afirma que por estas consideraciones existe diferencia conceptual en el significado jurídico de **proceso y procedimiento tributario**,¹⁷ circunscribiendo este último en el ámbito meramente administrativo, y precisamente estos actos (administrativos) al no ser realizados por una autoridad imparcial e independiente, sino por la propia administración que es parte en la contienda y a la vez el propio juzgador, motiva que la decisión de estos organismos carezca de fuerza, de verdad legal y, por lo tanto, pueden ser impugnados ante la autoridad judicial.

Paradójicamente, nuestro sistema de procedimiento tributario, como ya hemos dicho, se desarrolla en dos fases, en la fase administrativa, cuando el contribuyente puede actuar las pruebas que le convengan para enervar la pretensión del Fisco, pero no en el proceso de control judicial al que está sometida la decisión del Tribunal Fiscal, en la cual, por expresa disposición legal, no se puede actuar pruebas, y sólo se limitará a un reexamen de los argumentos vertidos por las partes en instancias inferiores.

Es por ello que convendría reestructurar el procedimiento tributario, reforzando su etapa jurisdiccional y suprimiendo el conocimiento de los reclamos por organismos estrechamente ligados a

la administración tributaria,¹⁸ dándole facultades al Tribunal Fiscal para conocer directamente los reclamos en primera y única instancia administrativa, y luego asegurando la implementación de tribunales especializados en materia tributaria en el Poder Judicial para que conozcan en primera y segunda instancia la revisión de las decisiones del Tribunal Fiscal. Hace varios años contamos con el sistema de instancia única administrativa, que podría restablecerse, ya que no contraría la garantía de instancia plural que reclama el artículo 233° inciso 18, de la Constitución, dado que la pluralidad, en rigor solamente puede constituirse en garantía cuando se ventila y resuelve el caso en el fuero jurisdiccional (Poder Judicial), y no constituye garantía plena el simple “desdoblamiento de instancia” en las vías previas.

III. DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

Hay quienes dudan sobre la existencia de un “Derecho Procesal Tributario”. Sostienen que en realidad resulta impropio hablar de un auténtico derecho procesal tributario con contenido distinto al derecho procesal general;¹⁹ sin embargo, de un modo o de otro, las afirmaciones encaminadas a desvirtuar la existencia del mismo quedan enervadas al comprobarse que los principios generales del proceso civil tienen que adaptarse a las particulares características del Derecho Tributario. El derecho procesal tributario recurre a las instituciones básicas del derecho proce-

sal general para estructurar sus principios y porque en la medida que el derecho procesal tributario no contemple de manera específica las instituciones que lo regirán, mediante el principio de **“Unidad del Derecho”**, se puede recurrir a las instituciones básicas del proceso sin afectar la autonomía del Derecho Tributario.²⁰ Pero esto, de igual modo, no quiere decir que las reglas del proceso civil deben regir en forma absoluta al proceso tributario, pues como lo hemos dicho por las particulares características de la obligación tributaria se deben adaptar sus principios.

Sostiene la existencia de un Derecho procesal tributario el tratadista Carlos Fonrouge, quien manifiesta *“... las normas reguladoras de los procedimientos, pese a cierta singularidad, pueden constituir un ‘sistema’ o un ‘derecho procesal tributario’ según considera una parte de la doctrina”*.²¹ Sin embargo, el maestro Villegas manifiesta que en realidad esta división resulta más bien didáctica que jurídica, porque no cabe duda que el derecho procesal tributario es derecho procesal, *“la añadidura de “tributario” encierra únicamente un deseo de identificación: se pretende explicar que al hablar de “derecho procesal tributario”, se abordan tan sólo cuestiones procesales originadas en el tributo”*.²² De un modo u otro, el derecho procesal tributario cuenta con características particulares ausentes en el proceso civil, razón por la cual merece un estudio detallado.

Reconocida pues la autonomía conceptual del derecho tributario, también es lógico reconocer la existencia del derecho tributario procesal. En palabras del tratadista argentino Héctor Villegas,²³ es la parte del derecho tributario destinada al estudio de *“las normas que prescriben el procedimiento que deben seguir los organismos jurisdiccionales para hacer cumplir los deberes jurídicos y para imponer las sanciones”*, agregando más adelante *“el derecho procesal tributario está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizarla, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco”*.²⁴ Con la opinión autorizada del tratadista citado, las normas que deben regular los conflictos de intereses²⁵ originados en el desenvolvimiento de la obligación tributaria sustancial, teniendo en cuenta que el propio Estado es una parte activa en la controversia suscitada, es que se justifica que el derecho procesal tributario deba ser estudiado en forma separada

para poder examinar con detenimiento sus instituciones y procedimientos, de modo tal que se estructure un procedimiento en virtud del cual se pueda alcanzar verdadera justicia tributaria.

Cuando el contribuyente solicita la tutela del órgano encargado de administrar justicia tributaria; para conciliar el conflicto de intereses originado con el fisco, es precisamente en ese momento en que nace “**la relación jurídica procesal tributaria**”, distinta a la obligación jurídico-tributaria sustancial (o principal) que conocemos ampliamente. La relación jurídico-tributaria no tiene la característica de una imposición del Fisco al contribuyente (principal particularidad de la relación jurídico-tributaria principal) pues las partes (fisco y contribuyente en este caso) **actúan en posiciones jurídicas equivalentes** (o al menos deberían hacerlo), es decir con igualdad jurídica, y sólo mediante la relación procesal tributaria es cuando los intereses del fisco y el contribuyente están en franca contraposición,²⁶ haciéndose evidente la intervención de un órgano independiente que resuelva la controversia con justicia y aplicando los principios de imposición constitucionales.

En el mismo orden de ideas, la “relación jurídico procesal tributaria” tiene como principal medio para su consolidación al **Proceso tributario**, pues precisamente a través de él se aplicarán dinámicamente las instituciones del derecho procesal tributario, para alcanzar la verdad que dirima la con-

troversia y restablecer la paz social. El Proceso tributario es pues la principal institución del derecho procesal tributario.

A continuación haremos un apretado análisis del mismo.

III.1. El Proceso tributario

La institución central del derecho procesal tributario es el “Proceso Tributario” que se define como “**conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, que tienen por fin decidir una controversia entre partes (litigio), por una autoridad imparcial e independiente (juez) y con fuerza legal (cosa juzgada)**”.²⁷ El proceso tributario tiene como objeto principal la solución de las controversias originadas en el desenvolvimiento de la relación jurídica principal.²⁸ En tal sentido, para garantizar esta eventualidad, el órgano administrador de justicia tributaria debe contar con las facultades más amplias para llegar a conocer las reales relaciones jurídicas sustantivas del contribuyente, y establecer si la pretensión de éste se ha elaborado de acuerdo a ley y a derecho, esto es, **aún más allá de las alegaciones y probanzas de las partes.**

Si el contenido material del derecho procesal tributario resulta siendo estas reglas, destinadas a dirimir los conflictos de intereses entre el Fisco y los contribuyentes, deben estructurarse para que la discusión de las controversias sean vistas y resueltas con las garantías

suficientes de modo que la decisión que dirima las mismas resulte de un órgano con la suficiente independencia del fisco que garantice un fallo justo, como que el fallo emitido por dicho órgano haya sido elaborado con estricta sujeción a los principios constitucionales que regulan la materia impositiva. Además, que la decisión del órgano juzgador sea cumplida en todos sus extremos por la administración tributaria.

De otro lado, y tal modo lo hemos sostenido en las páginas precedentes, las particulares características de la obligación jurídico-tributaria determinan que el proceso que rige las controversias ya nombradas, se desarrolle en un proceso dotado de principios y garantías especiales. A continuación los estudiaremos en forma muy sucinta.

III.2. Principios que regulan el proceso tributario

El proceso como conjunto ordenado de disposiciones que encuentran su utilidad para que las partes afectadas por una controversia la diriman ante un órgano juzgador, se halla gobernado por principios **lógico-jurídicos** que se denominan **principios procesales** o “**principios formativos del proceso**”, en virtud de los cuales se ejecutan y organizan los actos encaminados a conformar el medio de discusión de los conflictos de intereses.

Detallamos a continuación los principios fundamentales del proceso tributario.

III.2.1.) Titularidad de la acción

La doctrina manifiesta que por ser el acto impugnado (la determinación de oficio de la obligación tributaria) emanado previamente de la autoridad administrativa tributaria, corresponde iniciar la acción al contribuyente, debido a que los actos dictados por la administración tributaria por ser efectuados en ejercicio de sus funciones, se presumen que son legítimos, y por lo tanto el enervamiento de la presunción de legitimidad de los mismos corresponde al propio contribuyente o responsable directamente afectado por el mismo, debido a que el acto administrativo expedido por la administración tributaria es por su propia naturaleza un acto **personalísimo**, pues está basado en condiciones personales del contribuyente y a expresiones particulares de su capacidad contributiva. Además, la determinación de la obligación por ser un acto administrativo, sólo produce efectos jurídicos subjetivos, que deben ser impugnados por los directamente afectados

Desde otro punto de vista, si alguien resultara afectado con el acto personalísimo de determinación de la obligación tributaria, entonces seguramente tendrá vinculación económica con la actividad gravada, el patrimonio incido, los actos jurídicos realizados, o cualquier otra situación de vinculación económica, y eso precisamente se denomina **responsables**, los cuales por expresa disposición del artículo 116° del Código Tributario tienen **legitimación para accionar**.²⁹

Sin embargo, a pesar del carácter personalísimo del acto administrativo, es posible que un tercero sin tener la calidad de contribuyente o responsable pueda interponer reclamación. Existen dos razones que sostienen tal afirmación: en primer lugar, a tenor de lo dispuesto por el artículo VI del Título Preliminar del Código Civil, puede ejercitar una acción cualquier persona que **tenga legítimo interés económico o moral**, y en segundo término por cuanto el Tribunal Fiscal así lo ha dispuesto en reiterada jurisprudencia, aceptando la intervención de terceros y otorgándoles legitimación activa para accionar. En tal sentido coincidimos con el profesor Hernández Berenguel quien manifiesta que “... *el tercero que tiene interés legítimo, personal y directo, que ha sido afectado por un acto administrativo, o que tiene interés actual comprometido,...* debería tener aptitud para interponer el recurso de reclamación”,³⁰ y esto a pesar que es muy difícil que un tercero pueda sentirse agraviado por un acto de determinación, que como ya hemos dicho, y repetimos a riesgo de ser reiterativos, es personalísimo.

En lo que respecta a la litis-consorcio activa en el procedimiento tributario, vemos que tampoco resultan posibles las reclamaciones colectivas. De igual criterio es el Tribunal Fiscal, que ha negado esta posibilidad en reiterada jurisprudencia. (Ver R.T.F. N° 8260 entre otras), prevaleciendo así el carácter subjetivo del acto administrativo.

III.2.2.) Preeminencia del principio inquisitivo y amplitud de facultades del juzgador

El principio inquisitivo o de oficialidad, es aquél que se opone al principio dispositivo según el cual las partes tienen la obligación procesal de iniciar, impulsar, mantener, o finalizar este proceso. Este principio (dispositivo) está encumbrado dentro del procedimiento civil, pero tiene muy poca aplicación en el campo tributario, debido a que en el proceso tributario es el juez el encargado de impulsar, mantener y finalizar el proceso. Este principio, a tenor de lo que expresan los tratadistas argentinos José María Martín y Guillermo Rodríguez Usé, “*Es el que gobierna los procedimientos tributarios*”.³¹ Sin embargo, debe recordarse que el comienzo de la acción corresponde al contribuyente, siendo imposible el inicio de oficio por el órgano juzgador de un procedimiento de reclamación.

Al respecto Dino Jarach manifiesta lo siguiente refiriéndose al proceso tributario y la prelación del principio inquisitivo: “... *se caracteriza, en general, o tiende a caracterizarse, superando concepciones jurídicas adversas, como un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales relaciones jurídicas sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las pretensiones correspondientes del Fisco, aún más allá de las alegaciones y probanzas de las partes*”.³² De igual pensamiento

es el tratadista argentino Héctor B. Villegas quien manifiesta que el proceso tributario si bien se puede considerar un proceso oficioso, no lo es totalmente, por cuanto hay que recordar que el principio **Nemo iudex sine actore**, se aplica en definitiva al inicio de la reclamación, pero sin embargo de ningún modo se trata de un proceso dispositivo porque *“las peculiares motivaciones de la obligación tributaria requieren que la dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplio libertad de apreciación, aún apartándose de lo alegado por las partes...”*.

En virtud del principio inquisitivo, el juzgador goza de amplias facultades dentro del proceso. Una aplicación concreta de este principio en el procedimiento tributario peruano, lo tenemos en el artículo 123° del Código tributario, que otorga amplias facultades al órgano juzgador para ordenar de oficio las pruebas que se necesiten para esclarecer la verdad.

III.2.3.) Carga de la prueba

Por regla general, **la parte que niega debe probar su afirmación**. Esta es una regla fundamental en el proceso civil graficada por el aforismo latino **iudex iudicet secundum allegata et probata partium** (corresponde a las partes probar lo alegado). Sin embargo, en el procedimiento contencioso-tributario existe una presunción en favor del Fisco de no tener que probar

los hechos que constan en la determinación de oficio. Al parecer esta regla deriva de la presunción de legitimidad del acto administrativo (no olvidar que la determinación de oficio es un acto administrativo), en virtud de la cual éste mantiene su validez mientras su posible nulidad no haya sido declarada por la autoridad competente. Sin embargo, esta presunción se caracteriza indiscutiblemente por ser **iuris tantum**, debido a que puede ser desvirtuada por el interesado demostrando que el acto viola el orden jurídico; y es por eso que la administración tributaria no debe probar la determinación de oficio, pero el contribuyente sí puede enervarla invirtiéndose así la carga de la prueba.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal ha dictaminado en ciertos casos que la Administración Tributaria sí debe demostrar su afirmación, como puede verse en la R.T.F. N° 19810 del 02.10.86, en la cual el Tribunal estableció que **“tratándose de una imputación hecha por la Administración al contribuyente, corresponde a la primera la carga de la prueba”**.

III.3. Garantías de la administración de justicia y Proceso tributario

A pesar que a través del tiempo se han estructurado mecanismos y sistemas para dirimir las controversias suscitadas entre particulares o entre el Fisco y sus administrados, suelen existir ciertas ocasiones en las cuales el pronunciamiento del órgano juzgador lesiona alguna de las partes de la contienda,

porque el juzgamiento no se ha realizado con criterio imparcial y justo. Es por eso que la ley establece ciertos derechos *“en favor de las partes con el objeto de defenderlas de la arbitrariedad judicial, ya que del mismo modo que los derechos políticos protegen frente a los abusos del poder, las garantías procesales lo amparan para que pueda lograr una auténtica justicia: acertada y pronta”*.³³ En el mismo orden de ideas se define como garantía de la función jurisdiccional, *“... como los varios medios que el Estado prepara para reaccionar (de propia iniciativa o a petición del particular) contra la inobservancia del derecho objetivo,... esos medios o presupuestos constituyen lo que se puede llamar garantía jurisdiccional...”*.³⁴

El Derecho preexistente es el que se encarga de la regulación de las actividades humanas, de modo que se realicen sin alterar la paz social; las garantías jurisdiccionales constituyen una **extrema ratio**, es decir un remedio, destinadas a hacer valer el derecho en un segundo tiempo, es decir para componer los conflictos sociales. En otros términos, garantizan el cumplimiento y la observancia de las leyes y normas únicamente sólo cuando falte la decisión de los ciudadanos para cumplirlas voluntariamente, porque si así no fuera la persona lesionada en su derecho acudiría al órgano jurisdiccional para solicitar justicia y este último se la **garantizaría**.

Por último debemos manifestar algo de medular importancia: si bien es cierto que hemos concluido que sólo se puede hablar de un proceso tributario si es que media la intervención de un tercero que resuelva la controversia, y por lo tanto hemos dicho que el verdadero proceso tributario existe después de expedida la resolución que resuelve el recurso de reclamación, esto no quiere decir que la fase administrativa de dicho procedimiento tiene que desarrollarse con las más amplias garantías que permitan al contribuyente, por lo menos, ser escuchado y ejercer así su derecho de defensa. Es por eso que *“aún donde la administración ejerce facultades discrecionales, esto no implica que puede proceder arbitrariamente, porque sería atentar contra el orden jurídico; de ahí la necesidad de reglamentar los procedimientos administrativos de la etapa anterior a la jurisdiccional asegurando la publicidad para el afectado, el acceso al expediente, motivación de la decisión, etc.; sin que ello importe cambiar la naturaleza del proceso”*.³⁵ Por esta razón, también, a la fase administrativa del proceso tributario le deben ser aplicables los principios y las garantías de la administración de justicia.

Detallaremos a continuación en forma muy breve las garantías para la correcta administración de justicia tributaria:

III.3.1.) Independencia del órgano juzgador

La institución de la función jurisdiccional, ejercida por el Estado a través de un órgano independiente, constituye de por sí la más elemental garantía de la administración de justicia. El otorgamiento de facultades suficientes a un tercero imparcial, para que dirima el conflicto, constituye una garantía para asegurar que la resolución mediante la cual se arregla el conflicto será justa, y con más equidad a la que podría llegar una persona que tuviera interés directo en ese conflicto.

El profesor Mario Alzamora Valdez manifiesta en tal sentido que *“la independencia de los jueces, que constituye la más alta garantía en favor de quienes invocan la tutela jurídica del Estado en el proceso, se asegura con los medios que la ley establece en su favor... y que presupone la existencia de un Estado de Derecho”*. Agrega más adelante: *“Esta garantía comprende la obligación de los jueces de administrar justicia, la no injerencia de autoridades extrañas en el proceso y el cumplimiento de resoluciones que han pasado en autoridad de cosa juzgada.”*³⁶ En otras palabras, y aplicando estos conceptos al procedimiento tributario tal como está esbozado en nuestra legislación, podremos concluir sin temor a equivocarnos que al estar en manos de organismos vinculados al Poder Ejecutivo la facultad para dirimir las controversias entre el fisco y los contribuyentes, este principio procesal no se cumple, pues sólo basta ver que las leyes tributarias son interpretadas de la manera más

beneficiosa para la administración tributaria, y lo que es aún más importante, teniendo en cuenta el uso excesivo que se da a las facultades extraordinarias consignadas en el artículo 211° de la Constitución Política. Observamos que muchas leyes en materia tributaria son expedidas con clara violación de los principios impositivos que establece la Constitución y es precisamente el órgano administrador del tributo, que a la postre, curiosamente, queda encargado de la **“estricta aplicación de estas leyes expedidas de manera irregular”**.

Es de imperiosa necesidad el establecimiento de un órgano realmente autónomo y libre que se encargue de juzgar las controversias tributarias, pues la SUNAT no ofrece garantías como órgano verdaderamente independiente del Poder Ejecutivo, ya que forma parte integrante de éste por excelencia.

III.3.2.) Igualdad Jurídica de las partes

Este principio procesal también conocido como el de **“equilibrio procesal”**, protege a las partes en conflicto para que puedan ejercer sus derechos en un juicio con igualdad de condiciones y bajo la tutela jurídica del Estado. Se trata de eliminar todo tipo de privilegios especiales que puedan dar lugar a desigualdad con la consiguiente comisión de injusticias. El principio en mención está establecido dentro de nuestra Constitución en el inciso 2 del artículo 2°.

Analizando nuestro ordenamiento jurídico, podemos establecer que en el proceso administrativo tributario no existe una verdadera igualdad entre las partes al saberse que el Estado o ente Administrador del tributo, será juez y parte dentro de este procedimiento.

III.3.3.) Cosa Juzgada de las resoluciones que dirimen controversias

La prohibición de revivir procesos fenecidos, es otra de las garantías de la administración de justicia que se explica por la necesidad de contar con la “seguridad jurídica”, que debe prevalecer en la sociedad. Si ocurre que los casos resueltos no vuelven a ser revisados (habiéndose agotado con anterioridad todas las vías para ello), las relaciones en sociedad siguen su normal cauce pudiendo preverse las consecuencias de tal determinación. (Sobre el tema ver “Seguridad Jurídica y estabilidad tributaria”, Luis Hernán Castañeda Ramírez, “Análisis Tributario” vol. 1 No. 6 junio-1988).

Dentro del aspecto procesal existen las llamadas resoluciones que ponen fin al procedimiento, a las cuales se les denomina “sentencias”, y a tenor de lo que establece la doctrina se pueden considerar los siguientes tipos de sentencias: Las firmes, las definitivas y las de Cosa Juzgada. Una sentencia es considerada firme, cuando no es susceptible de recurso alguno o, en el caso de serlo, si las partes no han recurrido a interponerlo; la sentencia es definitiva cuando ésta pone fin a un

pleito y no es susceptible de recurso alguno.

Las sentencias que establecen Cosa Juzgada son aquellas que instituyen la eficacia jurisdiccional y que se proyecta en cuanto a las partes y a terceros. Se establecen dos clases de Cosa Juzgada: Una Cosa Juzgada formal y otra Juzgada sustancial, esta última es la inamovible ante cualquier clase de recurso. Circunscribiéndonos ahora dentro del derecho administrativo, diremos que existe una clase especial de Cosa Juzgada. Pero sobre este punto citaremos las versiones en favor y en contra dentro de la doctrina, que nos menciona el tratadista Giuliani Fonrouge: *“Una corriente negativa sostiene que es imposible hablar de Cosa Juzgada, con respecto a los actos de la administración activa, aunque pudieren ser irreversibles o definitivos, ya que la expresión debe reservarse para los actos jurisdiccionales únicamente; en tanto que otra tendencia pretende que es admisible su aplicación en lo administrativo, aunque sin pensar en una equiparación absoluta con la cosa juzgada en lo judicial”*.³⁷

En el procedimiento administrativo tributario, las resoluciones que dirimen (o tratan de hacerlo cuando menos) gozan de Cosa Juzgada formal, toda vez pueden ser contradichas en la vía ordinaria, por aplicación del principio de “**Control Judicial Suficiente**”. Sin embargo, la Resolución administrativa que no es objeto de contradicción en

la vía ordinaria tendrá el carácter de Cosa Juzgada sustancial.

III.3.4.) La celeridad del procedimiento contencioso-tributario

El estricto cumplimiento de los términos del proceso tributario debe ser ante todo una obligación que una aspiración, si tenemos en cuenta que la materia discutida en este proceso es precisamente urgida por el Fisco para la realización de sus fines, y además, el contribuyente al que se le exige esta prestación que afecta su patrimonio, debe saber con certeza en el más breve plazo si va a tener que efectivizarla o no, debido a que la deuda sigue incrementándose debido al reajuste del tributo. Es por ello que se debe contar con un proceso tributario de términos breves, y que sean cumplidos estrictamente, todo lo cual (en conjunto con las demás garantías) logrará el acceso a una justicia tributaria justa y rápida, dado que la justicia dilatada no es justicia.

III.3.5.) Derecho de defensa en el proceso tributario

Conforme al inciso 9 del artículo 233° de la Constitución Política del Estado, se consagra como garantía de la administración de justicia, que nadie puede ser penado sin juicio, ni privado del derecho de defensa en cualquier estado del proceso. Sin embargo, este precepto constitucional no es observado con rigurosidad en el proceso tributario, por las siguientes razones:

La primera, es el establecimiento del principio **Solve Et Repete**, que aún cuando en nuestro ordenamiento tributario es regla general que no se observe, permanece inalterable cuando se trata de la reclamación de Giros Provisionales. En la práctica no es sorprendente ver que la administración tributaria haga mal uso de la facultad otorgada a ella para expedir giros provisionales, originando que la aplicación del principio solve et repete para el reclamo de un giro provisional **irregularmente emitido** se convierta virtualmente en una abierta y franca negación del derecho de defensa que asiste al contribuyente. Sin embargo, el Tribunal Fiscal en reiterada Jurisprudencia ha sostenido que el principio solve et repete sólo es aplicable tratándose de Giros Provisionales regularmente emitidos. A pesar de ello es necesario que se descarte definitivamente la aplicación de ese principio en el proceso tributario (sólo para reclamaciones dentro del término), debido a que difícilmente puede encontrarse una argumentación jurídica para explicarlo, y más bien se suele sostener que obedece a otras motivaciones, *“dado que su finalidad es política: impedir que mediante la controversia el contribuyente obstaculice de alguna manera la recaudación, aparte de constituir un evidente medio adicional destinado a constreñir al particular al pago”*. Todo esto nos hace pensar que más bien es un medio disuasivo utilizado por la administración para asegurarse que no se discutirá la legitimidad de su acto, a pesar

de su manifiesta ilegalidad o improcedencia.

De otro lado también recortan y constriñen el derecho de defensa los llamados “**recargos por reclamaciones inoficiosas**”, que por las consideraciones expuestas (es decir el hecho que pocas veces la administración revoca su propio acto), es una regla aplicada religiosamente. Muchas veces se determina por los contribuyentes el deseo y decisión de no accionar, evaluando los costos dinerarios que ocasionaría inter-

poner una acción contra la administración, resultando muchas veces más económico pagar la determinación y no impugnarla, a pesar de su improcedencia o ilegalidad.

Para concluir, finalmente, queremos expresar que por todas las consideraciones aquí expuestas, se torna indispensable la existencia de un proceso tributario que garantice el acceso a una verdadera justicia-tributaria.

Lima, Perú, Abril de 1990.

NOTAS

- ¹ En el presente trabajo sólo nos referiremos al procedimiento tributado iniciado mediante la impugnación de resoluciones de acotación parciales o definitivas, giros provisionales y Resoluciones de multa, no abarcaremos el procedimiento en virtud al cual se solicita al Fisco la devolución de tributos pagados en exceso o indebidamente.
- ² LIEBMAN, Enrico, Tulio. “**Manual de Derecho Procesal Civil**”. Ediciones Jurídicas, Buenos Aires-Argentina, 1980. p. 3.
- ³ “la expresión jurisdicción administrativa implica una contradictio in terminis. Si hay jurisdicción, no hay administración, y viceversa. La actividad del listado puede ser, en algunos casos, administrativa o jurisdiccional, pero nunca ostentar ambas cualidades a la vez. Función administrativa y función jurisdiccional son términos recíprocamente excluyentes. Ahí radica la máxima garantía constitucional, para la independencia y exclusividad judicial.”
DROMI, José Roberto. “**Manual de Derecho Administrativo**”. Tomo I. Editorial Astrea, Buenos Aires-Argentina, 1987, p. 65.
- ⁴ ALZAMORA VALDEZ, Mario. “**Derecho Procesal Civil, Teoría General del Proceso**”. Octava Edición, Ediciones EDDILLI, Lima p. 91.
- ⁵ DROMI, José Roberto. Op. Cit p. 62.
- ⁶ CALAMANDREI, Piero. “**Instituciones de Derecho Procesal Civil**”. Tomo I. Editorial Uteha, Buenos Aires-Argentina, 1944, p. 186.
- ⁷ CALAMANDREI, Piero. Op. Cit. p. 186.
- ⁸ DROMI, José Roberto. Op. Cit. p. 63.
- ⁹ DROMI, José Roberto. Op. Cit. p. 64.
- ¹⁰ ALZAMORA VALDEZ, Mario. Op. Cit. p. 92.
- ¹¹ “**Artículo 240°.-** Las acciones contencioso-administrativas se interponen contra cualquier acto o resolución de la administración que causa estado. La ley regula su ejercicio. Precisa los casos en que las cortes superiores conocen en primera instancia, y la Corte Suprema en primera segunda y última instancia”.
CONSTITUCION POLITICA DEL PERU. Texto Oficial.

- ¹² Del mismo modo piensa el Dr. Luis Hernández Berenguel quién manifiesta al respecto: "...la objeción de orden práctico de que los recursos administrativos no logran los objetivos mencionados (conveniencia de que la administración haga un examen de la legalidad de su acto y pueda modificarlo), ya que implican una prolongación del trámite a veces considerable y generalmente inútil, pues, como lo demuestra la experiencia, el pronunciamiento final de la administración, o del Poder Ejecutivo, mantiene el acto impugnado,..."
HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. "**Reclamación de Tributos Internos ante el Poder Judicial**", en "Cuadernos Tributarios", órgano de difusión de la Asociación Fiscal Internacional, Grupo Peruano, Número II, 1986. p. 17.
- ¹³ DROMI, José R. Op. Cit. p. 66-67.
- ¹⁴ El artículo 78° de la Ley 11.683 (Texto único ordenado en 1978, modificado por las leyes 21.911, 22.091, 22.294, 22.826, 23.013 y 23.314) dispone a la letra lo siguiente: "**Artículo 78°.**- Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los quince días de notificados, los siguientes recursos: a) recurso de reconsideración para ante el superior; b) recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal competente, cuando fuere viable. El recurso del inciso a. se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso se comunicará a ella por los mismos medios."
- ¹⁵ MARTIN-RODRIGUEZ USÉ. "**Derecho Tributario Procesal**", Primera Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1987, p. 271.
- ¹⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos. "**Derecho Financiero**". Tomo II. Cuarta Edición. Editorial Depalma, Buenos Aires 1987. p. 813.
- ¹⁷ "Conjunto de actos realizados ante la autoridad administrativa, por parte del administrado, tendentes a obtener el dictado de un acto administrativo."
MARTIN-RODRIGUEZ USÉ. Op. Cit. 4.
- ¹⁸ El Dr. Hernández Berenguel estima que debe ser opcional para el contribuyente la iniciación del procedimiento en la fase administrativa, es decir pretende, adoptar el modelo contencioso tributario argentino detallado en el artículo 78° de la Ley 11.683.
HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. Op. Cit p. 17.
- ¹⁹ "No obstante ciertos caracteres particulares del proceso tributario, ellos no son de tal magnitud que impidan la aplicación de los principios generales del derecho procesal y las normas que rigen la producción de la prueba en el proceso civil, con algunas adaptaciones en razón de la materia."
GIULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit. p. 814.
- ²⁰ Sobre la autonomía del derecho tributario consultar el excelente trabajo del Dr. Enrique Vidal Henderson, "**Desenvolvimiento del Derecho Tributario y de su autonomía en el Perú**", publicado en la REVISTA DEL INSTITUTO DE DERECHO TRIBUTARIO, Volumen N° 11, Diciembre de 1986, p. 67-90.
- ²¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit. p. 813.
- ²² VILLEGAS, Héctor. "Curso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Tomo I. Tercera Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina 1983. p. 344.
- ²³ VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. p. 344.
- ²⁴ VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. p. 343.
- ²⁵ "Hay conflicto de intereses cuando la situación favorable a la satisfacción de una necesidad excluye la situación favorable a la satisfacción de una necesidad distinta... en este caso las partes dirimen la controversia ante la autoridad jurisdiccional y quedan sometidas a decisión firme de ésta."
CARNELUTTI, Franceso. Citado por VILLEGAS, Héctor, en Op. Cit. p. 346.

- ²⁶ Villegas manifiesta que “es importante diferenciar la relación jurídica principal de la relación jurídica procesal tributaria. En la primera hay voluntades con intereses opuestos (el interés del fisco pretensor, por un lado, y el interés de quién debe satisfacer la pretensión), pero esos intereses -aún siendo contrapuestos- no están necesariamente en pugna (porque el sujeto pasivo puede oblar voluntariamente el tributo que el fisco pretende de él), en cambio, la relación jurídica procesal tributaria se traba única y exclusivamente cuando las voluntades entran en pugna.”
VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. p. 344.
- ²⁷ MARTIN-RODRIGUEZ USÉ. Op. Cit. p. 4
- ²⁸ “el objeto o finalidad del proceso tributario reside en el dictado de una norma individual, de naturaleza jurisdiccional por parte de un órgano independiente de la autoridad tributaria y del contribuyente o responsable... la norma individual, creada a causa de un proceso tributario, establece en el caso concreto exacto alcance y la precisa medida de las obligaciones determinadas por las normas generales de derecho sustantivo.”
MARTIN-RODRIGUEZ USÉ. Op. Cit. 6.
- ²⁹ **Artículo 116°.-** Los contribuyentes o responsable directamente afectados por el acto de Administración Tributaria podrán interponer reclamación.
- ³⁰ HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. Op. Cit. p. 15
- ³¹ MARTIN-RODRIGUEZ USÉ. Op. Cit. p. 13.
- ³² JARACH, Dino. “**Finanzas Públicas y Derecho Tributario**”, Primera Edición, Editorial Cangallo, Buenos Aires-Argentina, 1985. p. 451.
- ³³ ALZAMORA VALDEZ, Mario. Op. Cit. p. 296.
- ³⁴ CALAMANDREI, Piero. Op. Cit. p. 134.
- ³⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit. p. 800.
- ³⁶ ALZAMORA VALDEZ, Mario. Op. Cit. p. 296.
- ³⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit. p. 821.