

UNIVERSIDAD PERUANA DEL CENTRO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

**UNIVERSIDAD PERUANA
DEL CENTRO**



TESIS

**“EL RECURSO DE RECLAMACIÓN Y LOS LÍMITES DE EL PODER DE RE-
EXAMEN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 127° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”**

Presentado por el bachiller

CARDENAS QUISPE, OSCAR

PARA OPTAR EL TÍTULO DE

ABOGADO

Asesores:

ABG. CHRISTIAN HELDRICH, GAMARRA BAUTISTA

DR. DEYBE EVYN VIERA PERALTA

**HUANCAYO – PERÚ
2021**

MIEMBROS DEL JURADO

Dra. Emilia Untiveros Peñaloza

PRESIDENTE

Abogado Christian Heldric Gamarra Bautista

SECRETARIO

Dr. Miguel Ángel León Untiveros

VOCAL

ASESOR DE TESIS

Dr. Deybe Eryn Viera Peralta

ASESOR METODOLÓGICO

Abogado Christian Heldric Gamarra Bautista

ASESOR TEMÁTICO

Dedicatoria

A mis familiares y a mis maestros por su apoyo incondicional.

Agradecimiento

A la Universidad Peruana del Centro – UPeCEN, por haber contribuido a mi formación profesional.

Índice

CARATULA

DICTAMEN DE DECLARACIÓN DE EXPEDITO ... ¡Error! Marcador no definido.	
ACTA DE SUSTENTACIÓN DEL JURADO EXAMINADOR.....	3
Dedicatoria.....	7
Agradecimiento	8
Índice	9
Resumen	13
Abstract.....	15
Introducción.....	17
CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	19
1.1. Planteamiento del problema.....	19
1.2. Formulación del problema	23
1.2.1. Problema General	23
1.2.2. Problemas Específicos	23
1.3. Objetivos	23
1.3.1. Objetivo General.....	23
1.3.2. Objetivos Específicos	23
1.4. Justificación de la investigación	24
1.5. Limitaciones de la investigación.....	26
1.6. Viabilidad de la investigación.....	26
CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO	28
2.1. Antecedentes	28
2.2. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS	50
2.2.1. Acreeador tributario.	50
2.2.2. Contribuyente.	50
2.2.3. Deuda tributaria.	50

2.2.4.	Deudor tributario.	50
2.2.5.	Impuesto.	50
2.2.6.	Infracción tributaria.	50
2.2.7.	Obligación tributaria.....	51
2.2.8.	Tributo.....	51
2.2.9.	Administración Tributaria.	51
2.2.10.	Capacidad contributiva.....	51
2.2.11.	Carga fiscal.....	51
2.2.12.	Código Tributario.....	51
2.2.13.	Evasión tributaria	51
2.2.14.	Fiscalización.	52
2.2.15.	Incumplimiento.	52
1.1	SISTEMA DE HIPÓTESIS	52
1.1.1	Hipótesis general	52
1.1.2	Hipótesis específicas	52
1.2	VARIABLES	53
1.2.1	Operacionalización de variables.	53
CAPÍTULO III		55
METODOLOGÍA.....		55
3.1.	Método de Investigación.....	55
3.2.	Tipo de Investigación.....	56
3.3.	Nivel de la Investigación.....	56
3.4.	Diseño de Investigación	57
3.5.	Población y Muestra	57
3.6.	Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	57
3.6.1.	Técnicas de recolección de datos.....	57
3.6.2.	Instrumentos de recolección de datos.....	57

3.6.3. Técnicas de Procesamiento de Datos	58
CAPÍTULO IV.....	59
ANÁLISIS Y RESULTADO DE LA INVESTIGACIÓN	59
3.1 VERIFICACIÓN DE LA HIPÓTESIS.....	64

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: ¿Considera Ud. que el poder de re-examen de la SUNAT está bien delimitada en el Código Tributario?:	59
Tabla 2: ¿Considera Ud. que mediante el uso del poder de re-examen se pueden incrementar los reparos tributarios originalmente determinados?.....	60
Tabla 3: ¿Cree Ud. que los contribuyentes incumplen con sus obligaciones tributarias?...	60
Tabla 4:¿Esta Ud. de acuerdo con el poder de re-examen de la SUNAT?.....	61
Tabla 5: ¿Cree Ud. que la SUNAT actúa con criterios adecuados para hacer uso del poder de re-examen?.....	61
Tabla 6: ¿Ud. se encuentra de acuerdo o conforme con lo regulado en el Código Tributario respecto del poder de re-examen?	62
Tabla 7: Teniendo en cuenta la apreciación de la SUNAT ¿Cree Ud. que los contribuyentes siempre deben ser sometidos al re-examen en la etapa de reclamación?	62
Tabla 8: ¿Cree usted que el poder de re-examen de la SUNAT es determinada técnicamente en la etapa de reclamación?.....	63
Tabla 9: ¿Cree usted que el incremento de los reparos debe realizarse – cuando corresponda – en la etapa de reclamación?	63
Tabla 10: ¿Considera Ud., que, la SUNAT debe dejar el poder de re-examen a otra instancia?	64

Resumen

La presente investigación tiene como fin realizar un estudio analítico de las potestades para reexaminar, plasmada en distintas Resoluciones de Intendencia (RI) evacuadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT¹, resoluciones evacuadas por la acción de los contribuyentes al accionar los recursos impugnatorios de reclamación, donde los reclamantes alegaban que esta potestad de re-examen aplicada por la SUNAT, habría vulnerado el Principio de Prohibición de la Reformatio In Peius, los reclamantes manifestaban que en los actos resolutivos que resolvían sus reclamaciones, la SUNAT incrementó los importes de los reparos determinados originariamente, ocasionando un perjuicio mayor al determinado inicialmente durante el proceso fiscalización materializado.

En este panorama, se analiza si lo dispuesto por el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, específicamente del segundo párrafo, se advierte la existencia normativa por lo cual se le faculta a la SUNAT aumentar o disminuir el importe del reparo determinado inicialmente), vulnerando la prohibición de la reforma en peor, ello debido a que faculta a la SUNAT a incrementar el importe de los reparos inicialmente determinados, generando incertidumbre en los contribuyentes respecto de la predictibilización de las decisiones de la SUNAT, hecho que conllevaría a desincentivar la interposición de recursos impugnatorios de reclamación, ello porque al hacerlo, nace la probabilidad de que la SUNAT - al utilizar su poder de re-examen, podría incrementar el importe de los reparos.

¹ En adelante SUNAT.

Así pues en la presente tesis, se ha podido concluir que el poder de re-examen de la SUNAT no constituye una excepcionalidad a la reforma, mencionando que no produce una vulneración a dicho principio, debido a que dicho poder de re-examen se fundamenta sobre las bases del Principio de Verdad Material y del Principio de Impulso de Oficio (principios éstos, que se encuentran previstos en el Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS) cuya inobservancia si podría significar una flagrante afectación al derecho de acceder al Debido Procedimiento; asimismo, se concluye que lo normado por el segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario no sitúa a los reclamantes en un posicionamiento de indefensión.

Abstract

The purpose of this investigation is to carry out an analysis of different intendant resolutions issued by the National Superintendency of Customs and Tax Administration - SUNAT, resolutions issued by the filing of appeal remedies where the claimants alleged that the power of reexamination applied by SUNAT , would have violated the Prohibition Principle of the Reformatio In Peius, the claimants stated that in the resolutions of the intendant that resolved their claims, SUNAT increased the amounts of the repairs originally determined, which caused them greater harm than initially determined in the audit procedure.

In this context, it is analyzed whether the provisions of article 127 of the Tax Code, specifically its second paragraph, by which SUNAT is empowered to increase or decrease the amount of the objection (initially determined) would violate the prohibition of the reform in worse. This is because it empowers SUNAT to increase the amount of objections initially determined, which would generate uncertainty on the part of taxpayers regarding the predictability of SUNAT's decision, which would discourage the filing of appeals, This is due to the fact that when doing so, there is the possibility that SUNAT - by making use of its power to review - could increase the amount of the objections.

Thus, in this thesis, it has been concluded that the SUNAT's re-examination power does not constitute an exception to the reform in worse, that is, it does not infringe said principle, since the re-examination power It is based on the basis of the Principle of Material Truth and the Principle of Promotion of Occupation (the same that are provided for in the Preliminary Title of the Single Ordered Text of Law No. 27444 - Law of General Administrative Procedure, approved by Supreme Decree N ° 004-2019-JUS) whose non-observance could mean a flagrant violation of the right of access to Due Procedure;

Likewise, it is concluded that what is regulated in the second paragraph of Article 127 of the Tax Code does not place the claimants in a situation of defenselessness.

Introducción

La SUNAT posee diversas potestades y prerrogativas para aplicar su poder de fiscalización y así lograr determinarse el cumplimiento (o incumplimiento) de la(s) obligación(es) tributaria(s) a la(s) que se encuentra(n) obligado(s) el(los) contribuyente(s) (ello conforme lo señalado por el artículo 62° del Código Tributario), esta potestad de fiscalización (así como la de determinación) ha sido cuestionada constantemente por los contribuyentes, argumentando y denunciando constantemente diversos vicios que acarrearían la nulidad, al considerar que se pudiesen haber vulnerado diversos dispositivos legales.

Así tenemos pues, que el poder de re-examen de la SUNAT, la misma que se encuentra normada en el artículo 127° del Código Tributario (específicamente en el segundo párrafo del articulado mencionado); habiéndose dejado previsto que, por intermedio de esta potestad de re-examen, la unidad resolutoria de la SUNAT (Divisiones de Reclamaciones) pueden incrementar el monto de los reparos inicialmente determinados en el proceso de fiscalización, los cuales son objeto de reclamación por parte de los recurrentes (contribuyentes). Es necesario señalar que el poder de re-examen es discutido constantemente por los reclamantes, debido al probable incremento del importe determinado, ocasionando un eventual perjuicio ante la situación de interponer el respectivo recurso de reclamación, tendiente a poner en cuestionamiento los actos determinativos o infractorios evacuados por la SUNAT, ello teniendo en cuenta que la SUNAT, cuando resuelve y emite su decisión respecto de las reclamaciones, se encuentra habilitada para reexaminar el proceso de fiscalización, en tal sentido podría incrementar el importe de los reparos determinados durante el proceso de fiscalización, con lo cual aparentemente se estaría conculcando el Principio de *Reformatio In Peius*.

El cuestionamiento radica en que, en la utilización del poder de re-examen, frente a un recurso impugnativo, entiéndase de reclamación, donde las resoluciones de intendencia (que resuelven las mismas) emitidas por la SUNAT perjudicarían a los reclamantes, ello teniendo en consideración que la consecuencia que generaría la interposición de las reclamaciones, sería el incremento de la obligación tributaria reclamada con respecto de la deuda determinada primigeniamente.

Lo que se analiza en la presente tesis, es si la SUNAT a través de su poder de re-examen, vulneraría el Principio de Prohibición de la Reforma en Peor, previsto en nuestro sistema jurídico, al incrementar el importe de los resultados reparados y determinados en un proceso de fiscalización, al respecto se concluye que este cuestionamiento a el poder de re-examen resulta no siendo admisible, ello teniéndose en cuenta que conforme con los principios que regentan el poder de re-examen, así como atendiendo a la propia razón del Principio de Prohibición de la Reforma en Peor, lo cual permite concluir que la técnica utilizada por el legislador aplicada al estructurar el artículo 127° del Código Tributario acata los fundamentos y la razón natural del Principio de Prohibición de la Reforma en Peor, al limitar y prohibir la posibilidad de que emitan nuevos reparos o se emitan otras sanciones e infracciones por medio del poder de re-examen que no fueron inicialmente determinadas en la fiscalización.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del problema

La potestad o el poder de re-examen de la cual goza la SUNAT se encuentra contenido en el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF², la cual es comprendida como el poder de la unidad orgánica resolutive (administrativamente corresponden a las Divisiones de Reclamaciones de la SUNAT), siendo que es la SUNAT como organismo público especializado del Ministerio de Economía y Finanzas – MEF, quien ha llevado a cabo la fiscalización, por tanto es el organismo a quien le corresponde la tarea de poder realizar otro examen nuevo de las situaciones objeto de reclamación o de controversia (re-examen).

² En adelante Código Tributario.

Así pues, se tiene que el artículo 127° del Código Tributario ha establecido que por medio del re-examen podría realizarse un nuevo análisis más completo de aquellos o de aquel aspecto del punto o asuntos controvertidos, ya sea que hubieran sido cuestionados o no cuestionados por los reclamantes mediante la adopción de los respectivos recursos de reclamación, pudiendo ser - si es que la SUNAT lo estimara necesario -, que se lleve a cabo nuevas comprobaciones. Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario establece un límite frente a las actuaciones de la SUNAT, al disponer que ésta solo tiene la posibilidad de modificar los reparos efectuados en el proceso de fiscalización y/o verificación que pudiesen haber sido impugnados, con el fin de incrementar sus montos o disminuirlos. Conforme se ha señalado, la norma objeto de comentario, precisa que la SUNAT tiene el poder para realizar diversos análisis de todos aquellos aspectos controvertidos, los mismos que han sido cuestionados por el reclamante a través del correspondiente recurso impugnativo de reclamación; asimismo, dicho artículo hace una precisión interesante, al señalar que el poder de re-examen también abarca a aquellos acontecimientos o situaciones que no hubiesen sido planteados por el reclamante; así también, resulta importantísimo precisar que en el párrafo segundo del artículo 127° del referido Código Tributario se precisa que la SUNAT es la única que puede realizar la modificación de los reparos determinados en la fiscalización y/o proceso de verificación, siempre que dichos reparos hayan sido objeto de impugnación, con el propósito de incrementar o disminuir dichos importes.

Entonces se puede evidenciar que el párrafo segundo del referido artículo 127° de la norma tributaria, contiene un límite a las actuaciones de la SUNAT al establecer que su potestad de re-examen solo abarcará a los reparos determinados durante la fiscalización, siendo concordante con lo señalado por el artículo 129° del Código

Tributario, el mismo que ha establecido que el contenido de una resolución deberá expresar las fundamentaciones fácticas y jurídicas que les sirven de sustento, y decidirán sobre todos aquellos cuestionamientos planteados por los reclamantes y cuantas situaciones se susciten en el expediente; en otras palabras, las resoluciones expedidas por la SUNAT, no solo deberán estar referidas a los aspectos controvertidos, planteados por los reclamantes al interponer sus correspondientes recursos de reclamación al momento de cuestionar los reparos determinados en la fiscalización, si no, también sobre los aspectos suscitados dentro del expediente de reclamos.

Por otra parte, el párrafo tercero del artículo 127° del Código Tributario contiene la situación en donde se incrementa el importe del repara; materia de reclamación, precisándose que la SUNAT deberá comunicar el incremento al reclamante con el propósito de que éste pueda hacer valer su derecho a la defensa mediante la formulación de alegatos, ello con el fin de que no verse afectado por el incremento del importe reparado, es decir, se permite al reclamante ejercitar su derecho a la contradicción, mediante la formulación de alegatos y la presentación de medios probatorios idóneos, donde se manifieste los argumentos por los cuales no corresponde el incremento del monto de la(s) obligación(es) tributaria(s) determinadas(s) en la fiscalización.

Por último, también resulta importantísimo señalar que el párrafo cuarto del artículo 127° del referido Código Tributario, ha dispuesto que no puede establecerse nuevas sanciones por medio del re-examen, mientras que el quinto párrafo del indicado artículo ha establecido que contra el acto resolutorio que resuelve el recurso impugnatorio de reclamación acrecentando el importe de los reparos objeto de

impugnación solo cabe la interposición del recurso impugnativo de apelación por el tribunal administrativo, esto es por el Tribunal Fiscal.

Así pues, se tiene que el poder de re-examen es una atribución otorgada a la SUNAT que autoriza y faculta a volver a examinar parte o la totalidad de los aspectos de la determinación realizada en la fiscalización, aspectos que han sido razón del cuestionamiento por parte del reclamante accionando el respectivo recurso impugnativo de reclamación, siendo preciso tener en consideración que dichos cuestionamientos pueden ser sobre situaciones o sobre la aplicabilidad del derecho, por lo que el poder de re-examen podrá realizarse sobre las situaciones cuestionadas o sobre las consideraciones jurídicas aplicadas.

Así se tiene que del objeto de análisis de distintas resoluciones de intendencia emitidas por la SUNAT, las cuales resolvían los recursos impugnativos de reclamación interpuestos, se aprecia que los reclamantes fijaban como sus alegatos que el poder de re-examen aplicado vulneraba el denominado Principio de Prohibición de la *Reformatio In Peius* o conocido también como el Principio de Prohibición de la Reforma en Peor o Prohibición de la Reforma Peyorativa, donde los reclamantes dejaban en manifiesto que la(s) decisión(es) de la SUNAT incrementaron los importes de los hallazgos reparados y determinados originariamente, hecho que generaba una situación perjudicial *in crescendo* al determinado inicialmente en la fiscalización, ello debido a que dicho poder discrecional de la SUNAT le permitía incrementar o reducir el importe del reparo determinado inicialmente; es decir, en una flagrante vulneración al principio prohibitivo de la reforma in peius, generando incertidumbre en los reclamantes respecto de la predictibilidad de la(s) decisión(es) de la SUNAT, lo cual conllevaría a desincentivar la acción de promover los recursos impugnatorios de

reclamación, ya que al hacerlo, que da la posibilidad de que la SUNAT - al hacer uso de su poder de re-examen -, pueda aumentar el importe de los reparos.

1.2. Formulación del problema

1.2.1. Problema General

¿El poder de re-examen de la SUNAT vulnera el Principio de Prohibición de la Reforma en Peor?

1.2.2. Problemas Específicos

- ¿Por qué el poder de re-examen de la SUNAT constituiría un perjuicio para el reclamante al contemplar la posibilidad de incrementar el importe de los reparos determinados originalmente?
- ¿Cuáles son los perjuicios de la aplicación del poder de re-examen de la SUNAT respecto de la interposición de un recurso de reclamación?

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo General

Determinar si el poder de re-examen de la SUNAT vulnera el Principio de Prohibición de la Reforma en Peor.

1.3.2. Objetivos Específicos

- Determinar si el poder de re-examen de la SUNAT constituye un perjuicio para el reclamante al contemplar la posibilidad de incrementar el importe de los reparos determinados originalmente.

- Identificar los perjuicios de la aplicación de el poder de re-examen de la SUNAT respecto de la interposición de un recurso de reclamación.

1.4. Justificación de la investigación

La investigación tiene justificación práctica, debido a evidenciar que el poder decisorio de la SUNAT tendiente a incrementar los importes de los reparos determinados originariamente en una fiscalización, pueden generar un perjuicio mayor, con relación de la acción determinativa inicial realizada en la de fiscalización, ello se debe a que el poder de re-examen le faculta a la SUNAT incrementar o mermar el importe de los reparos determinados inicialmente. Así tenemos, que es imperativo salvaguardar el poder de determinación del fisco, pero, también resulta importante garantizara que los reclamantes puedan ejercer el derecho de efectuar una contradicción a través de la interposición del recurso impugnativo de reclamación, extirpando toda posibilidad de vulneración al aspecto prohibitivo de la reforma en peor, generando incertidumbre en los reclamantes respecto de la predictibilidad sobre las decisiones adoptadas por la SUNAT, hecho que conllevaría a desincentivar la interposición de actos impugnatorios de reclamación.

Asimismo, la investigación tiene justificación teórica, ello considerando que los planteamientos propuestos en el presente estudio servirán como base y referencia al momento en que la SUNAT expida resoluciones de intendencia, las mismas que aseguren una adecuada aplicación del poder de re-examen, respetando el principio prohibitivo de la reforma en peor.

De la misma forma, es importante señalar, que la presente investigación, abarca distintos tipos de justificación:

- a. Conveniencia. Esta investigación pone en evidencia cuestionamientos prácticos del poder de re-examen de la SUNAT, siendo que se deberá evaluar adecuadamente la aplicabilidad del poder de re-examen al momento de emitir la decisión cuando se resuelven los recursos de reclamación interpuestos, derivados de un proceso de fiscalización donde se ha establecido reparos tributarios determinativos.
- b. Relevancia social. Nuestra investigación posee relevancia social, dado que el uso discrecional o la aplicabilidad del poder de re-examen por parte de la SUNAT, aparentemente generaría un perjuicio a los reclamantes, perjudicándolos con el incremento de los importes determinados inicialmente en un proceso de fiscalización. Es preciso aclarar que la aplicación inadecuada del poder de re-examen generaría incertidumbre para los reclamantes por la posible vulnerabilidad del principio administrativo de predictibilidad.
- c. Implicancias prácticas. Los hallazgos obtenidos en la presente investigación permitirán cimentar bases sólidas para estudios posteriores respecto del poder de re-examen de la SUNAT. Así mismo, los resultados han evidenciado los perjuicios que la inadecuada aplicabilidad del poder de re-examen que si generaría un perjuicio a los reclamantes.
- d. Valoración teórica. La potestad de re-examen está prevista sobre lo que se dispone por el artículo 127° del Código Tributario. Siendo así que la misma cuenta con el debido sustento teórico y normativo, aspectos sobre los cuales se efectuó la investigación.
- e. Utilidad metodológica. La investigación será de gran utilidad para el análisis, entendimiento y aplicabilidad del poder de re-examen de la SUNAT al instante

de resolverse los recursos impugnatorios de reclamación interpuestos por los reclamantes, derivados de un proceso de fiscalización donde la administración tributaria determinó reparos tributarios.

1.5. Limitaciones de la investigación

Es preciso señalar que, respecto del tema de investigación, la principal limitación estuvo constituida por el tiempo, dado que se requiere revisar diversos pronunciamientos de la SUNAT y del Tribunal Fiscal, para poner en evidencia la aplicación del poder de re-examen.

Otra limitación encontrada, está relacionada al acceso a los actos administrativos resolutivos (y expedientes contenciosos tributarios) emitidas por la SUNAT, derivadas de reclamaciones contra reparos determinados producto de un proceso de fiscalización, ello debido a que la SUNAT argumenta que no puede proporcionar dicha información por estar protegida por las limitaciones previstas por la reserva tributaria contenida en el artículo 85° del Código Tributario.

1.6. Viabilidad de la investigación

- a. Empíricamente, la presente investigación resulta viable, a razón de que el autor cuenta con experiencia suficiente en la interposición y tramitación de recursos impugnativos ante la SUNAT, toda vez que el autor realizó prácticas pre profesionales en estudios contables y tributarios. Así también, se cuenta con la disponibilidad de textos normativos y acceso a expedientes de reclamación interpuestos ante la SUNAT, ello permitió que la investigación se ejecute apropiadamente, dado que de su revisión se extrajeron los resultados de la investigación.

- b. Bibliográficamente, la presente investigación se caracteriza por ser realizable, ello se debió a que se tiene la información que resultaría necesaria para desarrollar la misma; contando con textos de consulta especializada siendo que se continuará con las demás acciones de recopilación de información (expedientes y resoluciones de intendencia de SUNAT) con el único fin de lograr mayor precisión respecto del tema investigado.

- c. Financieramente, la presente investigación resulta viable, ya que se cuenta con los medios económicos para desarrollar la misma, siendo que la provisión de los recursos será a través del autofinanciamiento, debido a que de la evaluación presupuestal se tiene que se encuentra dentro del alcance financiero para su desarrollo y ejecución.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes

Partiendo del entendimiento que el procedimiento administrativo tributariamente denominado “contencioso-tributario” como un procedimiento administrativo especial, el cual resulta consustancial con el origen del poder de re-examen de la SUNAT; y, siendo necesario delimitar los principios que lo fundamentan así como su objetivo último; así también, es importante reiterar que el poder de re-examen se encuentra prevista en el Código Tributario, ubicado específicamente dentro del Procedimiento “Contencioso-Tributario”; lo cual significaría que tiene que ser tomado como una regla normativa que reglamenta el Procedimiento Contencioso-Tributario. En ese sentido también resulta importante tener en consideración lo establecido por el artículo 29° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N°

004-2019-JUS³, el cual ha definido al proceso administrativo, el mismo que debe ser conceptualizado como un conjunto de etapas, actuaciones y demás diligenciamientos que se tramitan en el universo de las instituciones públicas, las cuales conducen a la dación de un acto administrativo, el mismo que a su vez debe producir eficacia jurídica de forma individual o individualizable ya sea intereses, derechos u obligaciones del(los) administrado(s). En esta recta lineal, se tiene entonces que el Procedimiento “Contencioso-Tributario” es una especie del procedimiento administrativo general, en esa línea y conforme a lo previsto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, todo no se encuentra regulado por el Código Tributario o en cualquier otra norma tributaria se podrá aplicar normatividad diferente a las disposiciones tributarias, siempre y cuando éstas no les resulten oponibles o las desnaturalicen. Siendo que de manera supletoria se podrán aplicar los Principios del Derecho Tributario, o en caso contrario, los Principios que rigen al Derecho Administrativo o los Principios Generales del Derecho.

Así se tiene que el nombrado “Procedimiento Contencioso-Tributario” se encontrará sujeto al cumplimiento estricto de los principios administrativos que se encuentran regulados en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, al ser principios que sustentan los pilares del(los) procedimiento(s) administrativo(s), los cuales se enuncian a continuación:

“Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

³ En adelante Ley del Procedimiento Administrativo General.

1. El(los) procedimiento(s) administrativo(s) se sustentan sobre el fundamento de los siguientes principios, ello sin perjuicio de la prevalencia de los demás principios generales del Derecho Administrativo:

1.1. Principio de legalidad. - Este principio implica que la(s) autoridad(es) administrativa(s) debe(n) tener una actuación orientada al respeto de la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las potestades que le hayan sido atribuidas, ello concordante con los fines para los que dichas potestades les hayan sido conferidas.

1.2. Principio del debido procedimiento. - Los administrados gozan plenamente de aquellos derechos y demás garantías implícitas al debido procedimiento administrativo. Éstos derechos y garantías, a su vez enuncian mas no limitan, los siguientes derechos: derecho a ser notificado; derecho a acceder al expediente; derecho a contradecir o a refutar los cargos imputados; derecho a exponer sus argumentos y el derecho a presentar alegaciones complementarios; derecho al ofrecimiento y producción de pruebas; derecho a pedir hacer uso de la palabra, en caso corresponda; derecho a la obtención de una decisión motivada y fundada en el derecho, la misma que debe ser expedida por la autoridad competente, y dentro del plazo razonablemente establecido; y, el derecho a impugnar mediante los recursos previstos, las decisiones que afecten sus derechos. La institución del debido procedimiento administrativo se encuentra regida por los principios del Derecho Administrativo. Siendo que la regulación propia del Derecho Procesal resultaría siendo aplicable solo en cuanto resulte siendo compatible con el régimen administrativo.

1.3. Principio de impulso de oficio. - La(s) autoridad(es) debe(n) dirigir e impulsar de oficio el procedimiento administrativo, ordenando la realización o cuando corresponda disponiendo la práctica de las actuaciones que resulten siendo convenientes para lograr esclarecer y resolver las cuestiones necesarias.

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la(s) autoridad(es) administrativa(s), cuando éstas creen o establezcan obligaciones, o cuando califiquen infracciones, o cuando éstas impongan sanciones, o decidan sobre el establecimiento de restricciones al(los) administrado(s), deben ser adaptadas dentro de los límites y parámetros del poder atribuido y manteniendo la correcta proporción entre los mecanismos a ser empleados y la finalidad pública que debe ser tutelada, a fin de que se dé una respuesta a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su fin.

1.5. Principio de imparcialidad. - La(s) autoridad(es) administrativa(s) actúa sin ningún tipo de acto discriminatorio entre los administrados, otorgándole un tratamiento y tutela igualitaria, frente al procedimiento, resolviendo las pretensiones conforme a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y con atención al interés común.

1.6. Principio de informalismo. - La normatividad que regula el procedimiento debe ser interpretada en la forma más favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones del(los) administrado(s), de tal modo que sus derechos y demás intereses no se vean afectados por la exigencia innecesaria de aspectos formales que puedan ser objeto de subsanación dentro del procedimiento

administrativo, siempre que dicha excusa no cause una afectación de los derechos de terceros o el interés público común.

1.7. Principio de presunción de veracidad. - Durante la tramitación del(los) procedimiento(s) administrativo(s), rige la presunción de que los documentos y declaraciones formulados y presentados por los administrados en la forma establecida por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que en ellos se afirman. La presunción a la que se hace referencia admite prueba en contra.

1.8. Principio de buena fe procedimental. - La(s) autoridad(es) administrativa(s), el(los) administrado(s), su(s) representante(s) o abogado(s) y, en general, todos los individuos (personas naturales o jurídicas) que participen del procedimiento administrativo, realizarán sus respectivas actuaciones procedimentales, conducidos por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. La(s) autoridad(es) administrativa(s) no puede actuar en contra sus propios actos emitidos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la Ley del Procedimiento Administrativo General. En ese sentido, ninguna regulación del procedimiento administrativo podrá interpretarse de tal modo que amparase algún tipo de conducta contra la buena fe procedimental.

1.9. Principio de celeridad.- Los individuos (personas naturales o jurídicas) que participan en el procedimiento administrativo deben ajustar sus actuaciones de modo tal que se le dote al respectivo trámite, de la más amplia dinámica posible, buscando evitar la realización de actuaciones procedimentales que dificulten su desenvolvimiento o que constituyan meros formalismos, ello con la finalidad de lograr alcanzar una decisión en un

tiempo razonable, sin que ello releve a la(s) autoridad(es) del respeto al debido procedimiento o se vulnere el ordenamiento jurídico vigente.

1.10. Principio de eficacia. - Los sujetos que participan dentro del procedimiento administrativo deben buscar hacer prevalecer el cumplimiento de los fines del acto procedimental, sobre todos aquellos formalismos o formalidades cuya realización no incida sobre su validez, así como que no determinen aspectos que resulten importantes en la decisión final, o no disminuyan las garantías del procedimiento administrativo, o que causen indefensión a los administrados. La finalidad del acto que se busque privilegiar sobre las formalidades que no resulten esenciales deberá ajustarse al marco legal aplicable; siendo que su validez será una suerte de garantía del fin público que se está buscando satisfacer con la aplicación del principio referido.

1.11. Principio de verdad material. - En el procedimiento administrativo, la(s) autoridad(es) administrativa(s) competente(s) deberá(n) verificar de manera plena las situaciones que sirven de motivo para fundamentar sus decisiones, debiendo adoptar todas aquellas medidas autorizadas por la ley y que resulten necesarias para probar un hecho, aun cuando no hayan sido alegadas por los administrados o hayan acordado eximirse de éstas. En el caso de los procedimientos trilaterales, la autoridad administrativa estará facultada para realizar verificaciones e indagaciones actuando para ello todos los medios que se encuentren a sus disposiciones para alcanzar la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes del procedimiento administrativo, sin que ello sea considerado una sustitución del deber probatorio que les corresponde. Sin

perjuicio de ello, la autoridad administrativa se encuentra obligada a ejercer este poder cuando su pronunciamiento pudiese involucrar también al interés común.

1.12. Principio de participación.- Las instituciones públicas deben proporcionar las condiciones necesarias a todos los administrados para acceder a la información que éstas administran, sin brindar expresión de causa, salvo aquellas que pudiesen afectar la intimidad personal, o las que se encuentren vinculadas a aspectos que tiene que ver con la seguridad nacional o las que se encuentren expresa y taxativamente excluidas por ley; extendiendo las posibilidades de participación del(los) administrado(s) y de su(s) representante(s), en aquellas decisiones públicas que les resulten lesivos o los puedan afectar, mediante cualquier sistema que permita su difusión, el servicio de acceso a la información y la presentación de opinión.

1.13. Principio de simplicidad. - La tramitación de los procedimientos administrativos deberán ser establecidos por la(s) autoridad(es) administrativa(s), los mismos que deberán ser sencillos, debiendo buscar la eliminación de toda aquella complejidad innecesaria; ello quiere decir, que, los requisitos exigidos deberán ser establecidos sobre criterios de razonabilidad, los mismos que deberán ser proporcionales con los fines que se busca cumplir.

1.14. Principio de uniformidad. - La(s) autoridad(es) administrativa(s) deberá establecer requisitos similares o parecidos para trámites similares o parecidos, debiendo garantizarse que las excepciones a los principios generales no podrán ser convertidos en la regla general. Toda diferenciación

que se realice deberá estar basado sobre el cimiento de criterios objetivamente sustentados.

1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima.- La(s) autoridad(es) administrativa(s) proporciona al(los) administrado(s) o su(s) representante(s) información verídica, completa y confiable sobre cada procedimiento o etapa del procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el(los) administrado(s) pueda(n) tener una comprensión cierta y verás sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener de la tramitación del procedimiento administrativo. En ese sentido las actuaciones de la autoridad administrativa resultan siendo congruentes con las expectativas legítimas del(los) administrado(s) razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que deben ser explicitadas, por escrito, decida hacerse a un lado de ellos. La(s) autoridad(es) administrativa(s) se somete(n) al ordenamiento legal vigente no pudiendo actuar de manera arbitraria. En ese sentido, la autoridad administrativa se encuentra impedida de variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normatividades aplicables.

1.16. Principio de privilegio de controles posteriores.- Durante la tramitación del(los) procedimiento(s) administrativo(s), este deberá sustentarse en la aplicación de la facultad de fiscalización posterior; debiendo reservarse a la autoridad administrativa, el derecho y la posibilidad de comprobar la veracidad de la información presentada por el(los) administrado(s), así como el cumplimiento de la normatividad sustantiva y la posibilidad de la aplicación

de las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no resultase siendo veraz.

1.17. Principio del ejercicio legítimo del poder.- La(s) autoridad(es) administrativa(s) deberán ejercer única y de forma exclusiva las competencias atribuidas para cumplir con la finalidad prevista en la normatividad, la misma que le otorga potestades, evitándose de forma especial el abuso del poder, ya sea para objetivos distintos de los establecidos en las disposiciones generales o en contra del interés común.

1.18. Principio de responsabilidad. - La(s) autoridad(es) administrativa(s) se encuentran obligadas a dar cuenta de los daños ocasionados contra los administrados como consecuencia del inadecuado funcionamiento de la actividad administrativa, conforme lo establece la Ley del Procedimiento Administrativo General. Las entidades y todos sus funcionarios o servidores asumen las consecuencias de sus actos de acuerdo con el ordenamiento legal vigente.

1.19. Principio de acceso permanente.- La(s) autoridad(es) administrativa(s) está(n) obligada(s) a dar facilidades sobre la información solicitada a los administrados, los mismos que son parte en un procedimiento administrativo tramitado ante estas, para que en cualquier momento del referido procedimiento, éstos puedan conocer su estado de tramitación y así acceder y obtener copias de la documentación contenida en el procedimiento, ello sin perjuicio del derecho de acceso a la información que se ejerce conforme a la ley que regula la transparencia y acceso a la información pública.

2. Los principios descritos deberán servir como criterio interpretativo para resolver todas aquellas cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, como límites y parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general, así como para suplir todos aquellos vacíos no previstos en el ordenamiento administrativo. Asimismo, se precisa que los principios anteriormente enumerados no tienen naturaleza taxativa.

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

Sobre este punto, corresponde manifestar que el autor coincide con lo planteado por Espinoza Bassino, cuando señala que el denominado “Procedimiento Contencioso-Tributario” tiene una calificación como un proceso administrativo, en tal sentido, este debe estar acorde con lo estipulado por la normativa administrativa, ello significa que de manera especial con los principios que regentan al proceso administrativo, en ese contexto, resulta importantísimo subrayar algunos de éstos principios en los cuales se funda el poder de re-examen, entre ellos tenemos al Principio de Verdad Material regulado por el sub numeral 1.11 del inciso 1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual señala que en el proceso administrativo, corresponde a la autoridad administrativa competente, la acción de verificar plenamente aquellos hechos o

situaciones que sirven de motivación a sus decisiones, por lo cual tendrá que adoptar todas aquellas medidas probatorias que sean necesarias y que estén autorizadas por las leyes vigentes, aun cuando éstas no hayan sido planteadas por los administrados o hayan acordado por alguna razón eximirse de las mismas.

Morón Urbina (2004) precisa sobre el denominado principio de verdad material, que a través del mismo “todas las actuaciones de la administración deben estar direccionadas a identificar y esclarecer los hechos reales producidos y a ser contrastados con la realidad, con independencia de cómo hayan sido planteadas, y, en su defecto, probadas por los administrados involucrados en el procedimiento. Inversamente, este principio pretende que la actividad probatoria que se actúa en el procedimiento administrativo puede permitir distinguir cómo en realidad se suscitaron las situaciones (verdad real o material) de lo que pueda aparecer de manera espontánea en el expediente administrativo de acuerdo a los medios probatorios presentados por los administrados (verdad formal o aparente), para brindar la solución prevista en la norma (...). Así pues y de conformidad con la verdad material, las instituciones públicas tienen el deber de adecuación de su actividad de probanza a la verdad material, lo cual no puede lograrse con las acciones probatorias en el procedimiento calificados como de evaluación previa, sino con la realización de la fiscalización posterior en donde se convierte en herramienta necesaria para que la autoridad pueda conocer la verdad de los hechos cuestionados, no obstante el haber aceptado de forma provisional lo solicitado por la administración pública”

Así también, se tiene al denominado Principio de Impulso de Oficio, previsto en el sub numeral 1.3 del inciso 1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, al señalar que las instituciones públicas deben

encargarse de dirigir, impulsando el proceso administrativo de oficio, ordenando la realización y la práctica de todos aquellos actos que resulten necesarios para esclarecer y resolver las cuestiones planteadas. Dicho de otro modo, tanto el Principio de Impulso de Oficio como el Principio de Verdad Material se encuentran regulados de forma implícita dentro del Código Tributario, conforme puede apreciarse del análisis del artículo 126°, artículo 127°, artículo 128° y artículo 129° del Código Tributario. Así tenemos, que el artículo 126° del Código Tributario ha establecido el poder de la entidad encargada de resolver – que en este caso es la SUNAT (a través de sus Divisiones de Reclamaciones) -, de disponer de oficio las pruebas que estime necesarias, así como solicitar los informes tendentes a lograr esclarecer la cuestión a resolver, en cualquier estado en que se encuentre el procedimiento; sobre este punto es prudente advertir el vínculo entre el artículo objeto de análisis y el Principio de Impulso de Oficio y el Principio de Verdad Material.

Respecto a el poder de re-examen de la SUNAT recogida en el articulado objeto de análisis, esto es el artículo 127° del Código Tributario, es importante indicar que esta potestad se sustenta en básicamente en el Principio de Impulso de Oficio y el Principio de Verdad Material, pues conforme es de apreciarse, éstos facultan a la SUNAT a re-evaluar los aspectos de los asuntos controvertidos con la finalidad de que la misma SUNAT pueda cerciorarse de la realidad de los hechos, y de ser necesario, corregir algún error existente que se haya cometido en el proceso de fiscalización objeto de reclamación. Siendo relevante precisar que también limita este re-examen solo a las reparaciones impugnadas mediante el recurso impugnativo de reclamación.

En otro contexto tenemos lo previsto por el artículo 128° y por el artículo 129° del Código Tributario, articulados que señalan que los órganos que tienen el encargo

de resolver - entiéndase la SUNAT -, no podrían abstenerse de emitir resolución por deficiencia o vacío de la ley, precisando que en dichas resoluciones deben expresarse los fundamentos fácticos y jurídicos que les sirvan de base, decidiendo sobre todos aquellos aspectos cuestionados por los reclamantes y cuantas se susciten en el expediente administrativo, se encuentra estrechamente relacionada con el Principio de Impulso de Oficio y con el Principio de Verdad Material, ya comentados previamente.

En este nivel resulta pertinente, traer a colación los pronunciamientos emitidos por Tribunal Fiscal, reconociendo en diversas resoluciones⁴ la obligatoriedad de aplicar el Principio de Impulso de Oficio y con el Principio de Verdad Material al Procedimiento Contencioso - Tributario. Así tenemos que en la RTF N° 3060-1-2005, el Tribunal Fiscal estableció que el Principio de Impulso de Oficio y el Principio de Verdad Material, son de criterios de observancia obligatoria cuando la Administración Tributaria (entiéndase SUNAT) al emitir sus pronunciamientos pueda involucrar los intereses del público en general. De igual forma en la RTF N° 6848-1-2005, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que la SUNAT está obligada a realizar la verificación que resultase pertinente a efectos de sustentar de forma fehaciente sus reparos. Mientras que en la RTF N° 3199-1-2010 el referido Tribunal Fiscal dispuso que la realice y se actúe una pericia a fin de esclarecer el asunto controvertido, ello al amparo del primer párrafo del artículo 126° del Código Tributario y las normas legales que regulan el Principio de Verdad Material.

Caller Ferreyros (2013) menciona que el Tribunal Fiscal ha emitidos diversos pronunciamientos, ya sea revocando o declarando nulas la resoluciones apeladas, ordenando a la SUNAT a requerir las pruebas pertinentes, ello en aplicación del

⁴ RTF.

Principio de Verdad Material, pronunciamientos recaídos en la RTF N° 1881-A-2008, RTF N° 9513-3-2003 y RTF N° 1343-1-2006, entre otras resoluciones emitidas por el referido tribunal administrativo.

Con respecto a ello, Espinoza Bassino (2015) indica que el mentado artículo 127° del Código Tributario, donde se recoge el poder de re-examen, demuestra que el denominado “Procedimiento Contencioso-Tributario”, al igual que en el proceso administrativo regular, tiene como fin buscar la verdad material y no solamente la verdad formal; de la misma forma, lo que se busca a través del dispositivo normativo señalado es que el órgano encargado de resolver - entiéndase la SUNAT -, el impulso y se agote de oficio todas las pruebas que estén a su alcance para poder identificar mediante la comprobación de los hechos reales producidos y que son objeto de la interposición del recurso impugnatorio de reclamación.

Así tenemos preliminarmente que el “Procedimiento Contencioso- Tributario” debe llevarse a cabo siguiendo los principios que se encuentran reglamentados en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General. De igual forma, el poder para reexaminar, que se encuentra prevista en el artículo 127° del Código Tributario, se fundamente sobre varios principios del derecho administrativo, los mismos que se encuentran regulados en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, especialmente el Principio de Verdad Material, en el que se encuentra establecida la obligación de los órganos encargados de resolver (esto es la SUNAT) de encontrar la realidad o la verdad de los hechos objeto de controversia, los mismos que son objeto de reclamación, no limitándose a examinar los aspectos o extremos alegado por el reclamante; y también sobre la base del Principio de Impulso de Oficio que faculta a

los órganos encargados de resolver (entiéndase SUNAT) a buscar el agotamiento de todos los medios posibles y necesarios para llegar a la verdad material de los hechos objeto de reclamación.

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

Este principio prohíbe la “reforma en peor” o “*reformatio in peius*”, la misma que tiene un origen romanista, siendo concebido como uno de los principios limitativos que impiden que el órgano resolutorio (SUNAT) o revisarlo en segunda instancia (Tribunal Fiscal), cambie lo determinado por la primera en detrimento del reclamante o apelante.

Palacios Pareja (2010), señala que cualquier acto modificatorio del mandato contenido en una resolución emitida por el Poder Judicial que es objeto de revisión, el mismo que no puede ser más gravoso o ser más perjudicial para el individuo que cuestionó la primera resolución.

Guzmán Napurí (2016), por su parte señala que el principio que prohíbe la *reformatio in peius*, resulta siendo un impedimento para que se efectúe la modificación de la resolución objeto de impugnación por parte del recurrente produciéndose un perjuicio al administrado.

En el caso de los doctrinarios extranjeros, tenemos a Cobo Plana (1995) al hacer referencia a la Reforma en Peor, señalando lo siguiente: “El Principio Prohibitivo de la ‘*Reformatio in peius*’ impide al Tribunal ‘*ad quem*’ hacer un pronunciamiento que agrave la situación que para el apelante resulta de la sentencia de primera instancia. (...)”

En tal sentido, la limitante de la prohibición de la reforma en peor permite algunas prerrogativas en beneficio del reclamante, el cual ha interpuesto el recurso de reclamación contra la resolución que determinó la existencia de una obligación tributaria o la resolución que sanciona una infracción, siendo parte de estas prerrogativas las siguientes:

- Se tiene que garantizar y prever que el estado situacional del reclamante no se vea afectada por una segunda resolución del órgano encargado de resolver, sin que el reclamante haya podido hacer ejercicio de su derecho a la defensa.
- Se tiene que prever que el reclamante no sea disuadido de interponer su recurso de reclamación, bajo el supuesto que pueda verse perjudicado con el acto resolutorio emitido por el órgano encargo, haciendo uso de su derecho de contradicción.

La aplicación del Principio de Prohibición de la *Reformatio in Peius* en las Sentencias del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional ha emitido pronunciamiento respecto de la aplicación del Principio de Prohibición de la *Reformatio in Peius*, así pues, se tiene la Sentencia recaída en el Expediente N° 01918-2002-HC, de fecha 10 de septiembre de 2002, donde el órgano máximo que tiene a su cargo la interpretación de la Constitución y las leyes en el Perú señaló: “(...) 4. La interdicción de la *reformatio in peius* o reforma peyorativa de las penas es una suerte de garantía del debido proceso, implícitamente previsto en el texto constitucional. Si bien tal interdicción suele identificarse íntimamente con el derecho a la defensa, pues el hecho de agravar una pena para sancionar por un hecho ilícito que no haya sido materia de acusación importa pues una grave afectación del mencionado derecho, siendo indudable que la proscripción de la *reformatio in peius* también tiene una estrecha relación con el

derecho de interponer recursos impugnatorios. En consecuencia, y en la línea de lo mencionado en su momento por el Tribunal Constitucional de España (STC 45/1993, FJ 2º), admitir que el Tribunal que decide el recurso tiene potestad para cambiar de oficio, en perjuicio y sin audiencia del recurrente, la sentencia íntegramente aceptada por la parte recurrida, lo mismo que sería tanto como autorizar que el recurrente pueda ser penalizado por el hecho mismo de interponer su recurso, lo que supone introducir un elemento disuasivo del ejercicio del derecho a los recursos legalmente previstos.”

Por su parte el Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 01553-2003-HC de fecha 02 de septiembre de 2004, señaló que la reforma peyorativa es una garantía al debido proceso (debido procedimiento para los casos administrativos y tributarios) la cual se relaciona con el derecho de ejercer la defensa y del derecho de contradicción. En dicha Sentencia el Tribunal Constitucional determinó que, mediante dichos principios el órgano judicial que toma conocimiento de un proceso en segunda instancia no puede desmejorar la situación del recurrente, en el caso de que solo este hubiera recurrido la resolución emitida en una primera instancia. En ese sentido y de acuerdo a esto el Tribunal Constitucional señaló que, el Principio de Prohibición de la Reforma en Peor no tiene aplicación en aquellos casos en los cuales ambas partes no están de acuerdo con la sentencia de primera instancia; es decir, cuando el propio Estado haya mostrado su disconformidad con la pena impuesta a través de un recurso impugnatorio. En tal sentido, de la revisión de las resoluciones anteriores se puede apreciar que el Tribunal Constitucional ha reconocido la Prohibición de la Reforma en Peor como un principio, encontrando implícitamente recogido en la Constitución Política del Estado, cumpliendo una función garantista respecto del administrado, para que éste acceda al debido proceso, el mismo que salvaguarde el derecho a la defensa y de contradicción.

La regulación del Principio de Prohibición de la Reforma Peyorativa en el sistema jurídico peruano:

La prohibición de la Reforma Peyorativa, se encuentra prevista implícitamente en el numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Estado Peruano, en donde se regulan los principios de la administración de justicia, lográndose prevenir la observancia del debido proceso y de la tutela jurisdiccional efectiva como un principio y derecho de la función jurisdiccional. Por su parte el artículo 370° del Código Procesal Civil contiene a la prohibición de la reforma peyorativa estableciendo que: “El juez superior no puede modificar la resolución impugnada en perjuicio del apelante, salvo que la otra parte también haya apelado o adherido o sea un menor de edad. (...)”. Ahora bien, se aprecia que en la Constitución Política del Estado Peruano, también se ha recogido el denominado principio al debido proceso, el cual encuentra su regulación dentro de los principios de la función jurisdiccional, mas no administrativa, al respecto el Tribunal Constitucional ha dejado señalado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 4289-2004-AA/TC donde ha expresado en los fundamentos 2 y 3 que: “(...) el debido proceso, como principio constitucional, se encuentra concebido como la acción de cumplimiento de todas las garantías y normas del ordenamiento público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acción que el Estado que pueda afectarlos (...). Señalándose adicionalmente que el derecho al debido proceso; así como a los derechos que contiene resultan siendo invocables y, por lo tanto, están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también dentro de la circunscripción del procedimiento administrativo.

En línea con lo previsto por el Tribunal Constitucional, sobre el derecho al debido proceso y en armonía con los principios, derechos y aspectos garantistas que esto pueda conllevar, debiendo también ser reconocido en el contexto administrativo, lo cual conlleva a poder concluir que el principio prohibitivo de la reforma peyorativa, implica que éste principio debe ser respetado tanto en el ámbito procesal administrativo, como en ámbito jurisdiccional; así se tiene que el numeral 198.2 del artículo 198° de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que en los procedimientos iniciados a pedido de parte, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ninguna situación pueda agravar el estado inicial, ello sin perjuicio de el poder de la administración pública de iniciar de oficio un nuevo proceso, de resultar procedente. En este sentido, se tiene lo estipulado por el numeral 258.3 del artículo 258° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, de esta forma se establece que cuando el sujeto infraccionado y sancionado recurra o impugne la resolución recurrida, siendo que la resolución de los recursos que se interpongan no podría determinar la imposición de sanciones que resulten siendo más gravosas para el sujeto sancionado.

Ahora bien, con relación a la regulado por el Código Procesal Civil y la Ley del Procedimiento Administrativo General, queda en evidencia que el aspecto prohibitivo de la reforma en peor se aplica en cualquier tipo de procedimiento va evidenciar un perjuicio en la situación del administrado, generado por una decisión plasmada en un acto resolutivo; debido a la aplicación del principio prohibitivo de la reforma en peor, concordante con el principio de acceso al debido proceso, tal así como con el ejercicio del derecho de defensa y del de contradicción, derechos y principios que no se extinguen o que no sólo se circunscriben para los procedimientos donde se emita una sanción; sino también, que abarca a todos los procesos judiciales

y administrativos, ello en línea con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 01803-2004-AA de fecha 25 de agosto de 2004, donde se ha señalado que las garantías constitucionales, como es el caso del principio garantista que prohíbe la *reformatio in peius* debe ser entendido como una garantía que dirige sus efectos en el procedimiento sancionador y en todo procedimiento donde el Estado ejerce su potestad sancionadora y haya delimitado un sistema de recursos para su cuestionamiento en vía de impugnación.

Asimismo, es imperativo indicar que dentro del Código Tributario no se encuentra regulado en ninguno de sus articulados el prohibitivo de la reforma en peor de forma expresa, con excepción de lo establecido en el párrafo cuarto del artículo 127°.

El artículo 127° del Código Tributario y la aparente vulneración al principio de prohibición de la Reforma en Peor

El aspecto prohibitivo de la Reforma en Peor en el aspecto tributario puede ser advertido en el cuarto párrafo del artículo 127° del Código Tributario donde se encuentra la prohibición a la SUNAT para que ésta imponga otras sanciones a los reclamantes mediante el poder de re-examen. De igual manera se puede apreciar que la norma en análisis ha previsto evitar que los reclamantes, puedan verse perjudicados con otras multas emitidas por aquellos órganos encargados de la resolución de los recursos de reclamación, hecho que significaría un desincentivo al ejercicio del derecho de contradicción respecto de lo resuelto por SUNAT.

Ahora bien, respecto al cuestionamiento del párrafo segundo del artículo 127° del Código Tributario, referente al hecho de que, si el indicado articulado respeta o no el régimen principista de la *Reformatio in Peius*, es necesario efectuar una evaluación,

con la finalidad de establecer si el poder de re-examen de la SUNAT perjudicaría o agravaría la situación inicial del reclamante, vulnerando el principio del debido proceso en consonancia con el ejercicio del derecho de defensa y el ejercicio del derecho de contradicción. Conforme se ha señalado precedentemente y del análisis doctrinario, se tiene que el poder de re-examen de la SUNAT contiene una excepcionalidad respecto del aspecto prohibitivo de la reforma en peor al facilitar el hecho que a través de un re-examen de los aspectos controvertidos se efectúen futuras comprobaciones y así se incremente el monto del reparo determinado dentro del proceso de fiscalización.

El poder de re-examen de la SUNAT permite que el órgano resolutorio pueda realizar una revisión novísima de los aspectos controvertidos respecto de los reparos determinativos que hayan sido exigidos por los reclamantes, permitiéndose que se incremente el importe de los reparos inicialmente determinados por la SUNAT en un proceso de fiscalización. En primer lugar, se advierte la existencia de un hecho donde se produce la reforma en peor para los reclamantes que no se encuentren conformes con los reparos determinados inicialmente por la SUNAT dentro de un proceso de fiscalización y ante lo cual interponen su correspondiente recurso impugnatorio de reclamación, obteniéndose como resultado el incremento del importe de los hallazgos reparados en el indicado proceso de fiscalización. Así también, no puede dejarse pasar por alto los principios rectores que fundamentan el poder de re-examen de la SUNAT entre los que destacan el Principio de Verdad Material a través del cual la SUNAT está obligada a buscar por todas las acciones posibles la verdad de los hechos reclamados, ello sin perjuicio de lo que se argumente en el recurso de reclamación, esto conllevaría a esclarecer mejor las situaciones controvertidas, para lo cual se debe de utilizar los mecanismos que se considere necesario para lograr esclarecer los

sucesos cuestionados. Así púes, el poder de re-examen de la SUNAT tiene como uno de sus objetivos la realización de una nueva verificación de los acontecimientos y aspectos fiscalizados, puede conllevar a incrementar, disminuir o conservar el importe de los hallazgos reparados y determinados inicialmente, adecuándose al importe que debió ser declarado por el reclamante o que debió haberse determinado por parte de la SUNAT; o sea, la obligación tributaria calculada adecuadamente de acuerdo a la capacidad contributiva real del reclamante.

En ese contexto, no puede considerarse que se hace referencia a un procedimiento de reforma en peor, si el importe que debió ser determinado inicialmente dentro de un proceso de fiscalización ha sido determinado por el poder de re-examen de la SUNAT, sobre la base del principista de la Verdad Material, siendo que a ello se suma, lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 127° del Código Tributario; el mismo que ha establecido que el proceso que se sigue cuando la SUNAT incremente el importe de los reparos reclamados, el Código Tributario señala que el órgano resolutorio que tiene el encargo de resolver la reclamación pondrá en conocimiento del incremento al recurrente, a fin que éste formule sus argumentos o alegaciones dentro de los veinte (20) días hábiles posteriores a la notificación de la misma. Lo cual, quiere decir que no se estaría produciendo una vulneración al derecho de defensa del reclamante, ello porque el Código Tributario considera que ante este posible incremento del importe que afectaría el aspecto situacional inicial del reclamante, se le otorgue la posibilidad de cuestionar lo resuelto por la SUNAT y accionar los medios de probanza que sustenten su argumento; siendo que Código Tributario ha establecido que el reclamante tendrá un plazo perentorio de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios de prueba que se considere relevantes, dándosele a este proceso un trato de reclamación, el mismo que también puede ser

objeto de apelación por ante el Tribunal Fiscal conforme con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 127° del Código Tributario, situación con la cual tampoco se limita el derecho del reclamante a interponer los recursos impugnatorios previstos en el Código Tributario como son el recurso impugnatorio de reclamación y el de apelación.

2.2. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

2.2.1. Acreedor tributario.

Es el sujeto, designado por la ley, respecto de la ejecución de la prestación Tributaria, tratándose en este caso del Gobierno Central, Gobierno Regional y Local, incluyendo a las instituciones de derecho público.

2.2.2. Contribuyente.

Es el sujeto que cumple con la obligación tributaria. (Artículo 8° del Código Tributario)

2.2.3. Deuda tributaria.

Es la que corresponde a un tributo, como las multas e intereses. (Artículo 28° del Código Tributario).

2.2.4. Deudor tributario.

Esta definición abarca a toda persona obligada por ley al cumplimiento de la prestación tributaria en su calidad de contribuyente o responsable. (Artículo 7° del Código Tributario)

2.2.5. Impuesto.

Está definido como el tributo cuyo cumplimiento no genera una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del aparato Estatal. (Norma II del Título Preliminar del Código Tributario).

2.2.6. Infracción tributaria.

Es considerada como toda acción u omisión que importe la violación de las normas tributarias, las cuales deben encontrarse tipificadas como tales. (Artículo 164° del Código Tributario).

2.2.7. Obligación tributaria.

Es la relación que tiene una naturaleza vinculante, entre el sujeto considerado acreedor tributario y el sujeto denominando deudor tributario, que implica el cumplimiento de las prestaciones tributarias. (Artículo 1° del Código Tributario).

2.2.8. Tributo

Es toda prestación de dinero que el exige el Estado a los ciudadanos en función de su capacidad de contribución (contributiva) que señala la ley y que sirve para realizar los gastos (obras, servicios y bienes públicos) que le demanda el poder cumplir con sus fines. (SUNAT, 2019).

2.2.9. Administración Tributaria.

Es la entidad jurídica del Estado que, en cualquiera de sus niveles territoriales, puede ejercer y exigir contribuciones con respecto a los bienes y personas que se encuentren bajo su dominio.

2.2.10. Capacidad contributiva.

Es la capacidad de toda aquella persona natural o persona jurídica para pagar tributos.

2.2.11. Carga fiscal.

Es el impuesto efectivamente pagado por el contribuyente, personas físicas, y empresas.

2.2.12. Código Tributario.

Es el compendio de normas que regulan el ordenamiento jurídico-tributario.

2.2.13. Evasión tributaria

“Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales” (SUNAT).

2.2.14. Fiscalización.

Es el seguimiento, monitoreo y control de la situación tributaria de fe los contribuyentes, que están obligados a cumplir con sus obligaciones tributarias. Estos procesos lo realizan el personal especializado en administración tributaria.

2.2.15. Incumplimiento.

En términos concretos significa no pagar las deudas tributarias, lo que daría lugar al desequilibrio fiscal, con sus consecuencias posteriores.

2.3. SISTEMA DE HIPÓTESIS

2.3.1. Hipótesis general

El poder de re-examen de la SUNAT no vulnera el Principio de Prohibición de la Reforma en Peor.

2.3.2. Hipótesis específicas

- a) El poder de re-examen de la SUNAT no constituye un perjuicio para el reclamante, pese a que se puede contemplar la posibilidad de incrementar el importe de los reparos determinados originalmente.
- b) No existen perjuicios de la aplicación de el poder de re-examen de la SUNAT respecto de la interposición de un recurso de reclamación.

2.4. VARIABLES

Variable 1:

Potestad de Re-examen

Variable 2:

Incremento de los importes de los reparos determinados originalmente

Variables intervinientes:

a) Perjuicio al reclamante. Esto se generaría por posibilidad de que al instante de la aplicabilidad el poder de re-examen la SUNAT incremente los importes de los hallazgos reparados originariamente.

b) Transgresión de Principios

- Principio de Legalidad: La transgresión de este principio se produciría al otorgarse potestades de re-examen a la SUNAT para incrementar los reparos determinados originalmente.
- Principio del Debido Proceso. Al no resultar claro el proceso de re-examen en la instancia de reclamación, se generaría una condición situacional de indefensión.

2.5. Operacionalización de variables.

VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN OPERACIONAL	DIMENSIONES	INDICADORES
Variable:1 Potestad de Re-examen	Potestad otorgada a la SUNAT para realizar el re-examen de los resultados obtenidos de los procedimientos tributarios	Procedimientos y orientados a revisar los resultados obtenidos de los procedimientos de fiscalización	Correspondencia entre potestades tributarias. Coherencia y consistencia de los procesos tributarios.	Alcances de el poder de re-examen. Límites de el poder de re-examen
Variable: 2 Incremento de los montos de los reparos determinados originalmente	Acción directa de la SUNAT para que, dentro de la instancia de reclamación, pueda aumentar los montos de las diferencias determinadas inicialmente	Acciones que realiza la SUNAT dentro del procedimiento de reclamación.	Determinación de potestades. Capacidad para reexaminar.	Incremento de los importes determinados Nuevos importes determinados

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA

3.1. Método de Investigación

El método es una conjunción organizativa estructural de procedimientos orientados a obtener conocimientos científicos, y que, en la presente investigación se busca analizar el poder de re-examen de la SUNAT en la etapa de reclamación para incrementar los reparos determinados originalmente. En ese sentido, se utilizarán los siguientes métodos de investigación: el Método Científico, en calidad de general y también se usarán los métodos particulares, como el método Dogmático, el método Deductivo, el método Inductivo, el método Analítico, el método Sintético, el método de Argumentación Jurídica y el método Estadístico:

El Método Dogmático. Consiste en el método analítico de la normatividad y su proceso interpretativo. En el caso de esta investigación, el análisis se hizo respecto del poder de re-examen de la cual esta imbuida la SUNAT y sus aspectos vinculantes con la legislación tributaria vigente. (Zaffaroni, 2009: 18).

El método Deductivo, porque se ejecutó el estudio en base a las conclusiones generales, de modo que se describió el comportamiento de las variables el poder de re-

examen de la SUNAT y el incremento de los montos determinados originariamente y la norma tributaria.

El método Inductivo, porque se parte de premisas particulares para llegar a conclusiones generales.

El método Analítico, se hizo el análisis de los conceptos, categorías, relacionados con la normatividad tributaria y su aplicación en la administración tributaria.

Método Sintético, porque nos permitió extraer conclusiones relevantes respecto del poder de re-examen para incrementar los montos determinados producto de la fiscalización.

El método de Argumentación Jurídica, mediante el cual se conjugaron razonamientos para sustentar posiciones respecto de controversias jurídicas.

Método de interpretación Jurídica, realiza el tratamiento, alcance, limitaciones y aplicación, de las leyes tributarias y su relación con otras normas.

Método Estadístico, a través del cual se utilizaron tablas con frecuencias simples y frecuencias porcentuales que derivaron en conclusiones.

Método Sistemático, se hizo posible la organización, ordenamiento, clasificación y sistematización de la información recopilada para desarrollar este estudio, considerando la relación entre las variables.

3.2. Tipo de Investigación

La investigación es básica con enfoque cualitativo, pues permitirá descubrir y explicar el comportamiento de las variables de estudio.

3.3. Nivel de la Investigación

El nivel es analítico, básico, explicativo

3.4. Diseño de Investigación

El diseño es descriptivo- correlacional

3.5. Población y Muestra

3.5.1. Población

Estuvo conformada por 15 abogados tributaristas

3.5.2. Muestra

Estuvo constituida por 10 abogados tributaristas.

3.6. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.

3.6.1. Técnicas de recolección de datos.

Las técnicas utilizadas fueron:

- La observación.
- La entrevista.
- Análisis documental.
- Revisión documental.
- Consulta Bibliográfica.
- Estudio de Caso.
- Resumen.

3.6.2. Instrumentos de recolección de datos.

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

- Fichas bibliográficas.
- Ficha textual.
- Ficha de Resumen.

3.7. Técnicas de Procesamiento de Datos

La información será analizada y procesada utilizando los principios de la estadística descriptiva, en tablas, con frecuencias simples y frecuencias porcentuales.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS Y RESULTADO DE LA INVESTIGACIÓN

A continuación, se presenta las tablas, con frecuencias simples y porcentuales que responden a las preguntas formuladas para el tratamiento de la información.

Tabla 1: ¿Considera Ud. que el poder de re-examen de la SUNAT está bien delimitada en el Código Tributario?:

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	8	80
No	2	20
Total	10	100

Interpretación: En la tabla 1 se observa que, la mayor parte de los encuestados responde que el poder de re-examen de la SUNAT se encontraría delimitada adecuadamente en el Código Tributario, con un 80%, mientras que un 20 afirma lo contrario.

Tabla 2: ¿Considera Ud. que mediante el uso del poder de re-examen se pueden incrementar los reparos tributarios originalmente determinados?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	7	70
No	3	30
Total	10	100

Interpretación: Observamos que, la mayor parte de los encuestados responde que mediante el uso del poder de re-examen se pueden incrementar los reparos tributarios originalmente determinados, con un 70%, en contra parte un 30% afirma lo contrario.

Tabla 3: ¿Cree Ud. que los contribuyentes incumplen con sus obligaciones tributarias?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	2	20
No	8	80
Total	10	100

Interpretación: Un 80% de los encuestados refiere que, los contribuyentes incumplen con sus obligaciones tributarias, mientras que un 20% menciona que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias.

Tabla 4: ¿Esta Ud. de acuerdo con el poder de re-examen de la SUNAT?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	9	90
No	1	10
Total	10	100

Interpretación: Un 90% de los encuestados menciona que se encuentra de acuerdo con el poder de re-examen de la SUNAT, mientras que un 10% refiere lo contrario.

Tabla 5: ¿Cree Ud. que la SUNAT actúa con criterios adecuados para hacer uso del poder de re-examen?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	6	60
No	4	40
Total	10	100

Interpretación: En la tabla se observa que, un 60% afirma que la SUNAT actúa con criterios adecuados para hacer uso del poder de re-examen, mientras que un 40% señala lo contrario.

Tabla 6: ¿Ud. se encuentra de acuerdo o conforme con lo regulado en el Código Tributario respecto del poder de re-examen?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	8	80
No	2	20
Total	10	100

Interpretación: Un 80% de los encuestados se encuentra de acuerdo o conforme con lo establecido en el Código Tributario sobre el poder de re-examen, mientras que un 20% refiere que no se encuentra de acuerdo.

Tabla 7: Teniendo en cuenta la apreciación de la SUNAT ¿Cree Ud. que los contribuyentes siempre deben ser sometidos al re-examen en la etapa de reclamación?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	9	90
No	1	10
Total	10	100

Interpretación: Se observa que un 90% afirma que los contribuyentes siempre deben ser sometidos al re-examen en la etapa de reclamación, mientras que un 10% refiere lo contrario.

Tabla 8: ¿Cree usted que el poder de re-examen de la SUNAT es determinada técnicamente en la etapa de reclamación?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	10	100
No	0	0
Total	10	100

Interpretación: Un 100% de los encuestados cree que el re-examen de la SUNAT es determinada técnicamente en la etapa de reclamación.

Tabla 9: ¿Cree usted que el incremento de los reparos debe realizarse – cuando corresponda – en la etapa de reclamación?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	8	80
No	2	20
Total	10	100

Interpretación: En la tabla se observa que un 80% señala el incremento de los reparos debe realizarse en la etapa de reclamación, mientras que un 20% refiere lo contrario.

Tabla 10: ¿Considera Ud., que, la SUNAT debe dejar el poder de re-examen a otra instancia?

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
No	9	90
Si	1	10
Total	10	100

Interpretación: Un 90% refiere que, la SUNAT no debe dejar el poder de re-examen a otra instancia, mientras que un 10% señala que si debe realizarse.

5.1. VERIFICACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Teniendo en cuenta los resultados obtenidos en las tablas estadísticas presentadas anteriormente, podemos asumir que, se acepta la Hipótesis de nuestra investigación, por cuanto la mayor parte de los encuestados mencionan que el poder de re-examen de la SUNAT se encuentra correctamente delimitada en el Código Tributario, y por tanto dicha potestad no contradice otros principios tributarios.

En tal sentido, la prohibición de la reforma en peor permite algunas prerrogativas en beneficio del reclamante, interponiendo el recurso de reclamación contra la resolución que determinó la existencia de una deuda tributaria o la resolución que sanciona una infracción; siendo algunas de estas prerrogativas las siguientes: i. Se tiene que garantizar y prever que el estado situacional del reclamante no sea afectado por un segundo acto resolutivo emanado del órgano resolutivo, sin que el reclamante

haya podido hacer ejercicio de su derecho a la defensa y ii. Se tiene que prever que el reclamante no sea disuadido de presentar su recurso impugnatorio de reclamación, sobre el supuesto que pueda verse perjudicado con la resolución emitida por el órgano resolutor, haciendo ejercicio de su derecho de formular contradicción.

CONCLUSIONES

Conforme a lo que se ha venido precisando en la presente investigación, se puede llegar a concluir que el poder de re-examen de la SUNAT para aumentar – *in crescendo* - el importe de los reparos inicialmente determinados en un proceso de fiscalización, no resulta siendo una excepción y por ende no vulnera el Principio prohibitivo de la Reforma en Peor, ello debido a que lo que se busca a través de la redacción del artículo 127° del Código Tributario (el cual tiene su base fundamental en lo previsto por el Principio de Verdad Material) es lograr determinar objetiva y realmente la verdadera situación del reclamante, es decir, determinar correctamente la obligación tributaria, porque no se generaría una reforma peyorativa cuando en ejercicio del poder de re-examen por parte de la SUNAT, ésta determina el monto correcto que debió ser determinado y que corresponde ser pagado por parte del sujeto reclamante.

Así pues, la SUNAT se encontraría obligada a resolver las reclamaciones sustentando sus decisiones sobre el principio de la búsqueda de la verdad material, siendo que los derechos que debe buscar defender y cautelar sobre la base principista de la Prohibición de la Reforma en Peor; son pues, el derecho a la defensa y el derecho formular contradicciones, en ese contexto y de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 127° del Código Tributario; ha quedado evidenciado que lo previsto por el referido artículo 127° del Código Tributario no causa un estado de indefensión para con el reclamante, ello frente a la aplicación del poder de re-examen de la SUNAT, puesto que se encuentra permitido que el reclamante presente sus alegaciones y demás escritos con la finalidad de ejercer su derecho de formular contradicciones frente a la nueva determinación realizada por la SUNAT dentro del “Procedimiento Contencioso–Tributario”, donde se evidencia que incluso la norma ha

previsto otorgarle un tratamiento procedimental y contencioso de naturaleza tributaria a todas aquellas observaciones re-examinadas por la SUNAT; con lo cual, queda descartada la posibilidad de una vulneración del ejercicio del derecho de defensa y de contradicción, no encontrándonos por tanto, ante una excepcionalidad o una vulneración del Principio Prohibitivo de la *Reformatio in peius*.