

INFORME JURÍDICO

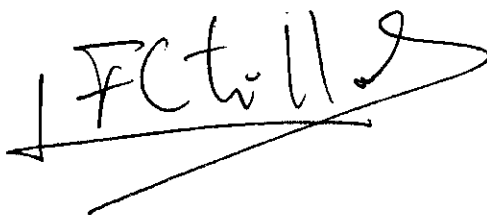
**EXAMEN DE CONSTITUCIONALIDAD DEL
DECRETO LEGISLATIVO 813**

SOLICITANTE DEL INFORME:

Dr. César Nakazaki Servigón

EMISOR DEL INFORME:

Dr. Luis Castillo Córdova

A handwritten signature in black ink, appearing to read "L. Castillo", with a large, sweeping flourish underneath.

Piura, 15 de Agosto del 2011

LUIS CASTILLO CORDOVA
ABOGADO

I. FORMULACIÓN DE LA CONSULTA

La consulta que da origen a este informe jurídico está relacionada con la constitucionalidad del Decreto legislativo 813, Ley Penal Tributaria. Se desea saber si esta norma con rango de ley está ajustada a las exigencias constitucionales de validez jurídica.

La absolución de esta cuestión se abordará en las siguientes partes:

- a. Si es constitucionalmente correcto que en el Decreto legislativo 813 se haya regulado materia penal sustantiva;
- b. Si es constitucionalmente correcto que en el Decreto legislativo 813 se haya regulado materia penal procesal. En particular, se preguntará acerca de la constitucionalidad material de los artículos 7 y 8 del Decreto legislativo 813.

II. BASES CONSTITUCIONALES DE LA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS AL EJECUTIVO. EN PARTICULAR LA INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DE LA MATERIA DELEGADA

En el artículo 104 de la Constitución se ha recogido la figura de la delegación de facultades legislativas en los términos siguientes:

“El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa. No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente. Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley. El Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo”.

De esta disposición constitucional es posible concluir una serie de bases constitucionales que van a condicionar la validez jurídica de los decretos legislativos que con base en ella el Ejecutivo pueda emitir. De entre tales bases se ha de destacar una que es relevante para la absolución de la consulta planteada. Tal es que el Decreto legislativo se ha de limitar a regular la materia expresa y específicamente referida en la ley autoritativa.

LUIS CASTILLO CORDOVA

ABOGADO

Esta materia, cuya delegación debe estar permitida constitucionalmente, debe formularse en términos precisos y no con fórmulas ambiguas contrarias, por ello, al carácter específico exigido por la Constitución. El alcance de la materia delegada debe ser interpretado de modo restrictivo por dos razones. La primera es una de signo negativo: la delegación de facultades legislativas no es el ejercicio de ningún derecho fundamental que es lo que justifica las interpretaciones amplias. La segunda es una de signo positivo: la delegación de facultades es un tipo excepcional de legislación que atañe al ejercicio de competencias constitucionales, por lo que requiere de una interpretación siempre restrictiva, tanto porque las excepciones están reñidas con interpretaciones y alcances amplios, como porque el ejercicio de las competencias estatales -más aún las delegadas- deben interpretarse estrictamente, porque estricta es su atribución, y adicionalmente porque de esta manera se evita una invasión de facultades de un órgano constitucional a otro (en este caso del Ejecutivo al Legislativo).

Con base en una interpretación estricta y restrictiva de la materia objeto de la delegación de facultades legislativas, se ha de fijar el alcance regulativo de los decretos legislativos emitidos en cumplimiento de una ley autoritativa. De manera que si el Poder ejecutivo no se ajusta a esta interpretación, el Decreto legislativo que de ahí emane será necesariamente inconstitucional por no ajustarse al alcance estricto que brota del carácter específico de la materia delegada, según se ha previsto en el artículo 104 de la Constitución.

III. SOBRE EL OBJETO Y LAS FINALIDADES EN LA MATERIA DELEGADA REFERIDA AL DECRETO LEGISLATIVO 813

La Ley autoritativa, Ley 26557, en la parte pertinente al Decreto legislativo 813, dispuso:

"Artículo 2.- Delégase en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar por un plazo de 120 días, en los términos a que hace referencia el Artículo 104 de la Constitución Política y sobre las siguientes materias:

1. *Normas relacionadas a impuestos, contribuciones, aportaciones y demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformizar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, entre otros aspectos; así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que éstos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes".*

La autorización legislativa al Poder Ejecutivo tenía un objeto y dos finalidades:

LUIS CASTILLO CORDOVA

ABOGADO

- a. El objeto: Materia relacionada a tributos (sean de la clase que fuesen);
- b. Finalidad 1: Conseguir ajustes técnicos, simplificar y uniformizar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de regímenes especiales;
- c. Finalidad 2: Armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que tales delitos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes.

IV. SOBRE SI EL DECRETO LEGISLATIVO 813 PODÍA REGULAR MATERIA PENAL SUSTANTIVA

Para el caso de la consulta formulada es necesario el análisis de la mencionada Finalidad 2, y respecto de la cual es preciso responder la siguiente cuestión: ¿se permita al Poder Ejecutivo regular sobre contenido penal sustantivo para crear nuevos delitos tributarios? Hay razones fuertes para sostener que no. Las mismas son:

- a. Como se tuvo oportunidad de manifestar anteriormente, hay la exigencia constitucional de que la materia objeto de la delegación debe ser interpretada de modo estricto y ajustado, evitando cualquier interpretación amplia y extensiva. Así lo exige la naturaleza misma de la institución de la delegación de facultades legislativas, en tanto se trata de una excepción en el ejercicio de la función legislativa (que por regla general le compete al Poder Legislativo) y, consecuentemente, se trata del ejercicio de una competencia estatal que además no es originaria.
- b. La interpretación estricta del artículo 2.1 de la Ley 26557 es la que se formula a continuación. Que la regulación en materia tributaria (El Objeto) estaba justificada por la consecución de una finalidad (Finalidad 2) consistente en *armonizar*. El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española define el verbo *armonizar* de la siguiente manera: "Poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin".

Esta definición necesariamente presupone la existencia de aquello que será objeto de armonización, que tal y como se ha redactado la parte pertinente del artículo 2.1 de la Ley 26557, son las siguientes dos:

LUIS CASTILLO CORDOVA

ABOGADO

b.1. Las normas relativas al delito tributario. Se delegaba la facultad de legislar a fin de *armonizar* las normas relativas al delito tributario existentes. Esta delegación de facultades legislativas no incluía, por tanto, la facultad de crear el objeto de la armonización, es decir, no incluía la facultad de crear normas relativas al delito tributario.

b.2. Los cambios que los delitos tributarios, o si se quiere, los cambios que las normas sobre delitos tributarios, exijan sobre el Código Penal y demás normas pertinentes. Se delegaba la facultad de *armonizar* los cambios que sobre el Código Penal y demás normas pertinentes fuese necesario producir. Repárese en el esencial hecho de que se trataba de normas penales materiales preexistentes (tanto el Código Penal como las normas pertinentes). Así, pues, en ningún caso se delega la facultad de crear nuevas normas penales tributarias, sólo de modificar las existentes.

De manera que si se emitiese algún decreto legislativo en el cual se regulasen tipos penales tributarios no preexistentes en el Código Penal o en cualquier otra norma penal sustantiva (el artículo 2.1 de la Ley 26557 dice *demás normas pertinentes*), sobre la cual realizar la *armonización* referida en la Ley autoritativa, tal decreto legislativo sería inconstitucional por regular más allá de la materia delegada. El Decreto legislativo 813 regula acerca del delito defraudación tributaria y lo hace en sus seis primeros artículos. Este delito se encontraba ya regulado en el Código Penal de la época (Decreto legislativo 635). De manera que las modificaciones que sobre el delito de defraudación tributaria introduce el Decreto legislativo 813, se ajustan a las exigencias de la materia delegada en la medida que no crea un tipo penal nuevo. Es decir, confirma la constitucionalidad de los Títulos I (artículos 1 a 6), y IV (artículo 17) del Decreto legislativo 813.

Por lo demás, y como añadido, se ha de tomar en consideración que de los seis artículos que componen la regulación del Decreto legislativo 813 sobre el delito defraudación tributaria, cuatro artículos (artículos 1, 3, 4 y 5), han sido modificados por la Ley 27038. Lo que significa que el actual contenido de esos dispositivos está vigente no por un Decreto legislativo sino por una ley, lo que anula cualquier disfuncionalidad propia de la figura de la delegación de facultades.

LUIS CASTILLO CORDOVA

ABOGADO

V. SOBRE SI EL DECRETO LEGISLATIVO 813 PODÍA REGULAR MATERIA PENAL PROCESAL

El Decreto legislativo 813 no sólo ha previsto una parte sustantiva sino también una parte procesal referida del delito de defraudación tributaria. Son los Títulos II y III del mencionado Decreto legislativo. Corresponde preguntarse si para su validez jurídica esta parte se ajusta o no a las exigencias constitucionales de la figura delegación de facultades legislativas. Así como se efectuó respecto de la parte sustantiva, corresponde analizar si esta parte procesal se ajusta o no a la materia delegada prevista en la Ley 26557. Hay razones fuertes para afirmar que en esta parte procesal el Decreto legislativo 813 se desajusta respecto de la ley autoritativa que le da origen. Las razones son las siguientes:

- a. Como se recordará en el artículo 2.1. de la Ley 26557 se ha previsto un objeto y dos finalidades. Interesa también fijarse en la Finalidad 2: se habilita al Ejecutivo a legislar en materia tributaria para "armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que éstos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes". También como se justificó, está permitido que se regulen cambios demandados sobre delitos tributarios en el Código Penal y en las *demás normas pertinentes*. La cuestión es, pues, el alcance de la expresión *demás normas pertinentes*.
- b. La expresión *demás normas pertinentes* permite dos interpretaciones. La primera es entender que abarca tanto las normas sustantivas como las normas procesales; la segunda es entender que abarca sólo normas sustantivas. La primera es consecuencia de una interpretación amplia y extensiva, la segunda es fruto de una interpretación estricta y restrictiva. De entre estas dos posibles interpretaciones, la exigida por la naturaleza de la figura delegación de facultades legislativas, y por el artículo 104 de la Constitución, es la propia de una interpretación restrictiva, por las razones ya mencionadas anteriormente acerca de la exigida interpretación restrictiva. Consecuentemente, la expresión *demás normas pertinentes* debe ser entendida como circunscrita sólo a las normas penales sustantivas, descartando su extensión hacia las normas penales procesales.
- c. Confirma esta interpretación tres elementos de juicio más:
 - c.1. Primero, la esencial y radical diferenciación entre normas sustantivas y procesales que impiden asimilarlas con una misma fórmula lingüística, de modo que cuando se quiera hacer alusión a una y a otra a la vez, se ha de emplear necesariamente expresiones individuales y diferenciadas;

LUIS CASTILLO CÓRDOVA

ABOGADO

c.2. Segundo, si el Poder legislativo hubiese querido ampliar el alcance de la Finalidad 2 también a las normas penales procesales, así lo hubiese hecho de modo expreso, pues, es razonable esperar que si ha hecho referencia expresa al Código Penal, lo hubiese hecho también al Código de procedimientos penales de haber sido esa su intención.

c.3. Tercero, la expresión *demás normas pertinentes* viene inmediatamente después de la referencia expresa al Código Penal, actuando éste como indicador de la concreción que sobre la expresión abierta y genérica *demás normas pertinentes* se ha de realizar. De esta manera, el indicador es normas sustantivas, y la concreción de la referida norma imprecisa y abierta debe seguirlo y, por tanto, entenderse referido sólo a normas penales sustantivas. Es decir, la referencia a la norma material sustantiva condiciona la concreción de la expresión abierta que le sigue a continuación para referirla sólo a la norma penal material.

Dicho esto, no obstante, hay que poner de manifiesto que el actual contenido de los artículos 7 y 8 del Decreto legislativo 813 ha sido incorporado a través del Decreto legislativo 957, el cual no adolece de inconstitucionalidad, no al menos en referencia a su respectiva ley autoritativa. Esta situación hace que el vicio de inconstitucionalidad inicialmente predicable de la totalidad de dispositivos de los Títulos II (artículos 7 a 9) y III (artículos 10 a 16) del Decreto legislativo 813, haya desaparecido respecto de sus artículo 7 y 8, manteniéndose en las demás disposiciones procesales en él contenidas.

VI. SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD MATERIAL DE LOS ARTÍCULOS 7 Y 8 DEL DECRETO LEGISLATIVO 813

Si bien es cierto no es posible sostener un vicio de inconstitucionalidad formal respecto de los artículos 7 y 8 del Decreto legislativo 813, conviene preguntarse por su constitucionalidad material. Para resolver esta pregunta conviene acudir a la diferenciación entre disposición y norma planteada en la doctrina y acogida plenamente en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La disposición se define como el conjunto de palabras que componen el enunciado lingüístico en que consiste un precepto; mientras que la norma es el significado que se le atribuye al enunciado lingüístico como consecuencia de una actividad interpretativa. En palabras del Tribunal Constitucional,

LUIS CASTILLO CORDOVA

ABOGADO

"Este Colegiado, en anterior oportunidad (Expediente N.º 0010-2002-AI/TC), ha precisado que en todo precepto legal se puede distinguir entre "disposición" y "norma", entendiendo por la primera aquel texto, enunciado lingüístico o conjunto de palabras que integran el precepto, y por la segunda, *aquel o aquellos sentidos interpretativos* que se pueden deducir de la disposición o de parte de ella. Esta distinción no implica que ambas puedan tener una existencia independiente, pues se encuentran en una relación de mutua dependencia, no pudiendo existir una norma que no encuentre su fundamento en una disposición, ni una disposición que por lo menos no albergue una norma". EXP. N.º 0042-2004-AI/TC, Fundamento 18.

El principio de conservación de las leyes (en este caso, un decreto legislativo), exige no considerar inconstitucional un precepto si es posible interpretarlo de conformidad con la Constitución. Esta es la base de las llamadas sentencias interpretativas, empleadas con cierta frecuencia por el Tribunal Constitucional cuando ha tenido que realizar juicios de constitucionalidad.

Según esta lógica operativa, cuando de una disposición es posible concluir más de una norma, y una de ellas se ajusta a las exigencias constitucionales, el precepto no puede ser tenido como inconstitucional siempre que se le asigne la interpretación acorde con la Constitución.

Gráficamente sería de la siguiente manera: en referencia a una disposición D es posible atribuirle dos normas N_1 y N_2 . N_1 es contraria a la Constitución, N_2 es compatible con la Constitución. Entonces, D no es inconstitucional siempre que se le interprete según N_2 .

Este razonamiento se ha de aplicar a los artículos 7 y 8 del Decreto legislativo 813 y de la siguiente manera en casos penales que se rigen por el Código Procesal Penal del 2004:

Disposición: El Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, dispondrá lo conveniente.

Esta disposición permite concluir dos normas:

N_1 : El Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, iniciará las diligencias preliminares y de ser el caso, dispondrá la formalización de investigación preparatoria.

N_2 : El Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, iniciará las diligencias preliminares, de ser el caso, dispondrá la formalización de investigación preparatoria, y llegado el proceso penal a la etapa preparatoria, formulará acusación.

LUIS CASTILLO CORDOVA

ABOGADO

En la medida que N_1 no es compatible con N_2 corresponde preguntarse por cual de ambas es constitucional.

Hay argumentos constitucionalmente fuertes para afirmar que entre las dos posibles normas, N_1 es constitucional y N_2 es inconstitucional. N_1 es constitucional porque se limita a permitir una actividad que es esencialmente compatible con el mantenimiento del procedimiento administrativo tributario, en la medida que ambas están destinadas sólo a investigar.

Por el contrario, N_2 es la inconstitucional y las razones son las siguientes:

- a. Hoy en día está plenamente asentado el criterio jurisprudencial del Tribunal Constitucional por el cual la actuación del Fiscal debe sujetarse también a las exigencias constitucionales, señaladamente, la de respeto a los derechos fundamentales y la de principios constitucionales como el de proporcionalidad y razonabilidad. Pues bien, la mencionada excepción transgrede el principio constitucional de razonabilidad y a su vez el derecho fundamental al debido proceso y a la presunción de inocencia.
- b. Transgrede el principio de razonabilidad. Se transgrede este principio cuando la decisión que se adopta no viene justificada por razones objetivas. En palabras del Tribunal Constitucional:

“El principio de razonabilidad implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos [en este caso el Poder Ejecutivo]”. EXP. N.º 0006-2003-AI/TC, Fundamento 9.

Es verdad que el Legislador –en este caso el Poder Ejecutivo- cuenta con un margen de configuración legislativa que es esencialmente discrecional. Sin embargo, para evitar la arbitrariedad en la decisión, ésta debe estar justificada en criterios objetivos. Ha dicho con acierto el Tribunal Constitucional que

“En un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo”. EXP. N.º 0090-2004-AA/TC, Fundamento 12.b.

Si la persecución de una conducta delictiva tiene por finalidad la sanción del responsable de la misma, aparece como manifiestamente irrazonable –y, por tanto, como arbitrario- considerar que el Fiscal está autorizado a iniciar la investigación preliminar; abrir proceso penal con la formalización de la investigación preparatoria; en la etapa preparatoria formular acusación,

LUIS CASTILLO CORDOVA

ABOGADO

provocando una hipotética sanción penal por el Poder Judicial, sin que haya concluido el procedimiento extrapenal que ha de decidir sobre la existencia o no de un elemento del tipo penal correspondiente.

En el caso que aquí interesa destacar, se trataría de una formalización de la acusación por delito de defraudación tributaria, sin haber concluido el correspondiente procedimiento administrativo tributario de determinación de la deuda tributaria impaga. En este caso, formular una acusación que está condenada al fracaso por la inexistencia de un elemento de tipo, es un inicio manifiestamente innecesario y por ello manifiestamente irrazonable.

Tan manifiesta es la irrazonabilidad de habilitar al Fiscal a que acuse cuando exista un proceso extrapenal en marcha y del que dependerá la existencia de un elemento de tipo del delito de defraudación tributaria, que conllevaría a admitir que el Estado, a través del respectivo órgano administrador del tributo no podrá cobrar la deuda tributaria porque no se ha establecido aún la existencia de la misma, pero sí se permitiría al Estado acusar al contribuyente y eventualmente sancionarlo por la supuesta comisión del delito tributario.

- c. Transgrede el derecho del investigado al debido proceso. Como se sabe, el derecho fundamental al debido proceso tiene una doble dimensión: una procesal y otra material. La dimensión material está constituida por la exigencia de justicia, la cual se objetivará en principios constitucionales como el de razonabilidad.

En palabras del Tribunal Constitucional, el debido proceso se vulnera

“no solo cuando se afectan algunas de sus garantías formales, sino también cuando no se observa un mínimo criterio de justicia, es decir, un criterio objetivable a través de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”. EXP. N.º 2502-2004-AA/TC, Fundamento 4.

Si una decisión, como por ejemplo la de acusar por supuesta comisión de un delito tributario, se ha tomado cuando no se ha culminado un proceso extrapenal en el que se definirá la existencia o no de un elemento de tipo, hace que esa decisión sea una decisión injusta por irrazonable y, consecuentemente, vulneradora de la dimensión material del derecho fundamental al debido proceso.

LUIS CASTILLO CORDOVA

ABOGADO

Por lo que, para lo que aquí interesa destacar, será inconstitucional por vulneradora del debido proceso material la posibilidad de acusar por delito de defraudación tributaria cuando aún esté pendiente en el órgano administrativo tributario el procedimiento de determinación de un elemento del tipo penal.

- d. Transgrede el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Tiene dicho el Tribunal Constitucional que

“Precisamente el contenido principal de la presunción de inocencia comprende la interdicción constitucional de la sospecha permanente. De ahí que resulte irrazonable el hecho que una persona esté sometida a un estado permanente de investigación fiscal o judicial”. EXP. N.º 5228-2006-PHC/TC, Fundamento 8.

Pues bien, es posible afirmar con base en las exigencias de razonabilidad, que el contenido principal de la presunción de inocencia comprende no sólo la interdicción constitucional de la sospecha permanente, sino también *la interdicción de la sospecha innecesaria*. No hay duda que con la formalización de acusación, la sospecha sobre el procesado alcanza ribetes de seria sospecha delictiva ante el conjunto social.

En el Estado constitucional de derecho está proscrito, por tanto, no sólo la sospecha permanente, sino también la sospecha innecesaria porque en ambos casos se presenta un mismo elemento justificativo de la inconstitucionalidad: la irrazonabilidad, predicada en el primer caso de la duración del plazo en el procesamiento (incluida la etapa fiscal), y predicada en el segundo caso del inicio mismo del proceso penal mismo. En este último caso, es innecesario iniciar un proceso penal del que aún no es posible saber el cumplimiento de un elemento del tipo porque aún no ha concluido el proceso administrativo tributario en el cual se ha de definir tal cumplimiento; y por tanto, es innecesaria la sospecha que sobre el procesado necesariamente ha de recaer.

Al ser N₂ inconstitucional, ha de ser interpretado el artículo 8.2 del Decreto legislativo 813 según N₁. Es decir, estará constitucionalmente proscrito entender este dispositivo legal como si estuviese habilitando al Fiscal no sólo a realizar una actividad investigativa, sino también a acusar. De modo que “disponer lo conveniente” en ningún caso supondrá la formulación de una acusación sin que en el seno del procedimiento administrativo tributario se haya decidido la existencia o no de la deuda tributaria impaga como elemento de tipo del delito de defraudación tributaria.

VII. CONCLUSIONES

1. Existen argumentos fuertes para sostener la inconstitucionalidad de algunos dispositivos del Decreto legislativo 813.
2. Esta norma con rango de ley estaba habilitada por su ley autoritativa a regular materia penal sustantiva, siempre que ello no significase una creación de tipos penales tributarios no existentes, pues se habilitaba sólo a cambios de los existentes.
3. El Decreto legislativo 813 no estaba habilitado a regular sobre materia procesal penal, lo cual supuso la inconstitucionalidad del texto original del mencionado Decreto legislativo en sus Títulos II (artículos 7 a 9) y III (artículos 10 a 16). Sin embargo, con la expedición del Decreto legislativo 957, se ha salvado la inconstitucionalidad formal de los artículos 7 y 8 del Decreto legislativo 813.
4. Los artículos 7 y 8 del Decreto Legislativo 813 sí presentarían problema de inconstitucionalidad material, si no recurre a una interpretación que respete el principio constitucional de razonabilidad, y las garantías procesales constitucionales del debido proceso y la presunción de inocencia.
5. Así se tiene que el artículo 8.2 del Decreto legislativo 813 (modificado por el numeral 4 de la Primera disposición complementaria y final del decreto legislativo 957) admite dos interpretaciones. Una es que faculta al fiscal a investigar y a acusar sin que se haya concluido el procedimiento administrativo tributario de determinación del impago de una deuda tributaria; y la otra es que sólo le faculta a realizar actividad investigadora. De estas dos posibles interpretaciones, la primera está reñida con la Constitución, siendo la segunda la constitucional. De modo que el artículo 8.2 del Decreto legislativo 813 permanecerá vigente siempre de la mano con la interpretación que circunscribe la actuación del Fiscal sólo a investigar mientras no concluya el procedimiento administrativo tributario correspondiente.

L. Castillo