

Legitimación Activa en la Ley del Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria

Silvia León Pinedo*

Resumen:

El presente artículo parte por reconocer que el proceso contencioso administrativo en el Perú es de plena jurisdicción, esto es, que protege las situaciones jurídicas de los administrados además de la legalidad del acto administrativo.

Así, se lleva a cabo un análisis sobre la legitimidad activa de la Administración Tributaria, específicamente la SUNAT, para interponer una demanda contencioso administrativa contra la Resolución emitida por el Tribunal Fiscal (RTF) que revocó o anuló su acto administrativo concluyendo que no la tiene pero que, excepcionalmente, de acuerdo al artículo 157° del Código Tributario, podría demandar cuando demuestre fehacientemente que la RTF es nula de acuerdo a los parámetros del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), constatándose que las causales más utilizadas por la SUNAT son las del numeral 1 y 2 de dicha norma, referidas a aquellas resoluciones que tengan un vicio grave de invalidez, lo que, según la autora, no es lo mismo que un distinto criterio interpretativo. Por último, se señala que en relación a los temas tributarios no resulta aplicable el segundo párrafo del artículo 13° de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo si no el referido artículo 157° del Código Tributario, al ser la norma especial.

Palabras clave:

Demanda contenciosa administrativa – Plena jurisdicción – Legitimación activa – Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) – Acto administrativo – Lesividad – Vicio de nulidad

Abstract:

The article begins by recognizing that the Administrative Process in Peru is full jurisdiction, protects the legal situations in addition to control the legality of the administrative acts.

Then the author examines the Tax Administration, specifically if SUNAT has active legitimacy to sue in a Contentious Administrative Process against the decision issued by the Tax Court that revoked or annulled their administrative acts, concluding that it does not have legitimacy but, exceptionally, according to article 157 of the Tax Code, can sue when SUNAT demonstrates that RTFs are not according to the parameters of article 10 of the General Administrative Procedure Act, confirming that the causal most used by SUNAT are those of the numeral 1 and 2, referred to the resolutions which cause serious disability vice, which, according to the author, is not the same as a different interpretative approach.

Finally, the author concludes that for tax issues does not apply the second paragraph of Article 13 of the Law on Administrative Process; apply the article 157 of the Tax Code, as the special rule.

Keywords:

Administrative claim at the judiciary level – Full jurisdiction – Locus standi – Resolution of the Tax Court – Administrative act – Harmfulness – Defect of nullity

Sumario:

1. El proceso contencioso administrativo: concepto y pretensiones – 2. El proceso contencioso administrativo en el Perú – 3. Actuaciones Impugnables – 4. Las partes en el proceso: Legitimación para obrar – 5. Conclusiones

* Es consultora del Despacho Tributario del Estudio Rodrigo, Elías & Medrano, especialista en defensa tributaria y procedimientos administrativos tributarios. Es abogada de la Pontificia Universidad Católica del Perú (1988), Magister en Derecho Empresarial de la Universidad de Lima (2003) y realizó estudios en la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima. Ha sido vocal del Tribunal Fiscal por 16 años y ha trabajado en el área tributaria de una reconocida empresa industrial así como en empresas auditoras. Ha escrito diversos artículos en revistas académicas. Profesora y conferencista en seminarios, cursos de pregrado y posgrado en Facultades de Derecho y Contabilidad en universidades nacionales. Profesora del Primer Diplomado de Especialización de Jueces y Vocales en Materia Tributaria y Aduanera de Procesos Contenciosos Tributarios.

1. El proceso contencioso administrativo: concepto y pretensiones

El proceso contencioso administrativo es una categoría del género proceso, entendiéndose éste como un conjunto de actos coordinados y regulados por el derecho a través de los cuales se ejerce la jurisdicción. Cuando las pretensiones que se actúan se respaldan en normas de Derecho Administrativo, estamos ante un proceso contencioso administrativo¹.

Para Priori el proceso contencioso administrativo se ofrece como *"el instrumento que permite el control interorgánico que ejerce el Poder Judicial sobre la Administración a fin de garantizar el respeto del principio de constitucionalidad como base del respeto de los derechos fundamentales"*².

Las pretensiones que pueden ser admitidas en un proceso contencioso administrativo determinan su alcance. La particular naturaleza del proceso contencioso administrativo está dada por el tipo de pretensiones que llegan al órgano jurisdiccional, las que se sostiene en actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo; constituyéndose en el mecanismo de control externo de la actuación administrativa por órganos jurisdiccionales.

Tradicionalmente se ha hablado de dos tipos de pretensiones en el proceso contencioso administrativo: de anulación y de plena jurisdicción.

1.1 Contencioso de anulación o sistema objetivo

El Poder Judicial se limita a declarar la invalidez del acto impugnado, esto es, la ley otorga solo la posibilidad de privar de efectos al acto materia de demanda si está viciado, sin reemplazarlo por otro.

Como señala Dromi³, es un medio de defensa del derecho violado, con esta acción sólo se discute la legalidad del obrar administrativo, con abstracción de los derechos subjetivos que pudiera tener el administrado y de los daños que pudieran habersele causado con la actividad ilícita, por lo que generalmente solo se decide declarar nulo el acto administrativo ilegal.

1.2 Contencioso de plena jurisdicción o subjetivo

No se limita a anular el acto, sino que se caracteriza por proteger una situación individual mediante la anulación del acto impugnado, el consiguiente restablecimiento del derecho vulnerado y la reparación del daño ocasionado. Para esta pretensión procesal no basta acreditar un interés legítimo, sino que es necesario tener como base la lesión de un derecho subjetivo.

El proceso ante la jurisdicción contencioso administrativa no es una casación sino propiamente una primera instancia jurisdiccional, revisora, que necesita la existencia previa de un acto de la Administración, pero sin que ello signifique que se limite a revisar la legalidad del acto sin pronunciarse sobre el fondo.

El administrado a través de este proceso podrá plantear una pretensión solicitando una efectiva tutela a la situación jurídica subjetiva que, alega, ha sido vulnerada por el acto administrativo; sin limitarse a pedir su invalidez o ineficacia.

En ese sentido, en el sistema subjetivo la jurisdicción no tiene como fin exclusivo la realización del interés público ni la actuación del derecho objetivo. Son las situaciones jurídicas de los administrados las que tienen mayor importancia, constituyéndose en el instrumento necesario para que el órgano jurisdiccional proceda, a través de su tutela, a la correlativa protección de la legalidad administrativa objetiva. Esta última opción es, por ejemplo, la que ha optado España, luego de muchos años de haber seguido el sistema francés.

2. El proceso contencioso administrativo en el Perú

2.1 Antecedentes

En el Perú, la acción contencioso administrativa fue prevista por primera vez con carácter general sin configurar un proceso específico, en el artículo 11° de la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1963 - Ley 14605⁴.

Posteriormente, el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos,

1 MORALES, Hernando. "El Proceso Contencioso-administrativo y su comparación con el Proceso civil". En *Derecho Procesal Administrativo*. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1980, p. 79.

2 PRIORI, Giovanni. *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso - Administrativo*. 1ra. Edición, Lima: Ara Editores, 2002.

3 DROMI, Roberto. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1997, p. 902.

4 Artículo 11°.- Los Jueces no admitirán la impugnación de resoluciones administrativas de carácter particular que hayan dictado las autoridades competentes, sino después de agotados los recursos jerárquicos expresamente preestablecidos y a instancia de parte interesada. Si los actos administrativos no tienen forma de resolución y formulada la queja escrita contra ellos ante el funcionario superior, éste no la ha resuelto en el plazo de 30 días, procederá la demanda judicial para anularlos.

Para otros autores, como el Dr. Jorge Danós, el antecedente lo encontraríamos en el artículo 94° de la Ley N° 1510, Ley Orgánica del Poder Judicial de 1912. Ver "El Proceso Contencioso Administrativo en el Perú". Jorge Danós Ordoñez. En: A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Volume 13, Belo Fórum: Editora Horizonte, jul./set. 2003, Pag. 2.

aprobado por el Decreto Supremo 006-67-SC, indirectamente reconoció, en su artículo 114, la posibilidad de acudir al Poder Judicial⁵.

La Constitución Política de 1979 fue la primera Carta Magna en recoger la acción contencioso administrativa, constituyendo el hito más importante en el desarrollo de la institucionalización del proceso contencioso administrativo en el Perú. Así, este proceso garantiza que el legislador no apruebe normas que restrinjan el derecho de los administrados de poder cuestionar las decisiones administrativas que los afecten, constituyéndose en la vía específica para la impugnación, ante el Poder Judicial, de todas las decisiones de la Administración Pública, dictadas en ejercicio de su función administrativa.

El artículo 240 de la mencionada Constitución, ubicado en el capítulo referido al Poder Judicial, estableció que: *“Las acciones contencioso - administrativas se interponen contra cualquier acto o resolución de la administración que causa estado.*

La Ley regula su ejercicio precisa los casos en que las Cortes Superiores conocen en primera instancia, y la Corte Suprema en primera y segunda y última instancia.”

Hasta que se dictó la referida Carta Magna, las demandas contencioso administrativas, como toda acción carente de un procedimiento especial y a tenor de lo que disponía el artículo 296 del entonces vigente Código de Procedimientos Civiles, se tramitaban como un juicio ordinario. La nueva regulación de la “acción contencioso administrativa”, no tuvo sino hasta 1991 una regulación procesal específica con la expedición de una nueva Ley Orgánica del Poder Judicial.⁶ Sin embargo, tuvo efímera existencia porque fue derogada mediante el Decreto Legislativo 768 que puso en vigencia el nuevo Código Procesal Civil de 1993.

La Constitución Política de 1993 regula la acción contencioso administrativa de manera semejante a la Constitución de 1979, señalando en su artículo 148: *“Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso – administrativa.”*

El Código Procesal Civil de 1993, incluyó la impugnación de acto o resolución administrativa (artículos 540 a 545), dentro del proceso abreviado; bajo los siguientes criterios:

- La demanda contencioso administrativa se interponía contra acto o resolución de la administración a fin que se declarara su invalidez o ineficacia.
- Eran requisitos para su admisibilidad: a) que se refiriera a un acto o resolución que causara estado b) que dicho acto o resolución se hubiera impugnado en la vía administrativa, agotando los recursos previstos en las leyes respectivas, y c) que se interpusiera dentro de los 30 días de notificada la resolución impugnada.

La Ley del Proceso Contencioso Administrativo (LPCA), aprobada por Ley 27584, y vigente desde el 15 de abril de 2002, precisa que el Poder Judicial no solo anula o declara ineficaz un acto administrativo, sino que además permite el reconocimiento o restablecimiento de derechos, la adopción de medidas de tutela, el cese de actuaciones materiales, o la conminación a actuaciones administrativas concretas, por lo que actualmente no cabe duda que estamos en un sistema de amplia tutela o de plena jurisdicción. Su artículo 1º así nos lo informa al señalar que el proceso contencioso administrativo tiene por **“finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la Administración Pública sujetas al derecho administrativo y efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados”**.

De esta manera, el sistema peruano actual desarrolla en forma mucho más clara el control jurídico efectivo de la actuación administrativa por el órgano jurisdiccional y la efectiva tutela de derechos e intereses de los administrados que supone un reconocimiento a nivel legislativo de la plena jurisdicción. Así, se reconocen como actuaciones impugnables no sólo los actos administrativos sino también, entre otras, el silencio administrativo, cualquier omisión de la administración y la actuación material que no se sustenta en acto administrativo. Así mismo, se recogen como pretensiones, además de su anulación, también el restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para la consecución de tales fines, y que se ordene a la administración la realización de una determinada actuación. Todo ello determina que nos encontremos a la vanguardia, al habernos adscrito a las tendencias más modernas de la doctrina del Derecho Administrativo comparado⁷.

5 Artículo 114º.- La presente ley debe aplicarse y cumplirse teniendo en cuenta que sus reglas tienen por objeto crear garantías, trámites y recursos destinados a asegurar el procedimiento anterior a la acción que los interesados pueden hacer valer ante el Poder Judicial, siempre y cuando agoten previamente la vía administrativa; y por tanto cautela igualmente el derecho de la Administración Pública de encausar el trámite y su resolución conforme a derecho. Por consiguiente ningún asunto de carácter administrativo podrá ser llevado a la vía judicial sin el cumplimiento previo de este procedimiento, de acuerdo a lo que dispone el artículo 13º de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

6 Ver artículos 33.4 y 40.5 de la citada Ley Orgánica del Poder Judicial.

7 Téngase presente que el proyecto de bases para la futura reforma de la Constitución peruana recoge el proceso contencioso

Igualmente, la Ley del Proceso Contencioso Administrativo reconoce la exclusividad del proceso al señalar en su artículo 3 que las actuaciones de la Administración Pública sólo pueden ser impugnadas en el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales por estar en juego derechos constitucionales como los procesos de amparo, acción de cumplimiento y hábeas data, para el control jurisdiccional de la actuación de los poderes públicos, los cuales se encuentran regulados en el artículo 200 de nuestra Constitución.

Asimismo, el conocimiento de los procesos contencioso administrativos contra las actuaciones realizadas por el Tribunal Fiscal, actualmente queda en manos de los juzgados y cortes especializados en lo contencioso con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros creados mediante Resolución Administrativa N° 206-2012-CE-PJ.

Según se observa, desde el surgimiento de la figura del contencioso administrativo en el Perú, se ha optado por un control jurisdiccional de los actos de la Administración Pública, a diferencia de otros países que han escogido sistemas en los que es un órgano de la propia administración, independiente del órgano administrativo que decidió, el que revisa de manera definitiva la impugnación planteada por el particular, como por ejemplo, Colombia.

Ello en razón a que, tanto el numeral 1 del artículo 233 de la Constitución de 1979 como el numeral 1 del artículo 139° de la Constitución de 1993, recogieron también el principio de unidad y exclusividad de la función jurisdiccional⁸.

De otro lado, cuando el artículo 240° de la Constitución de 1979 y el artículo 148° de la Constitución de 1993, consagraron dicha figura, fue como un proceso que busca controlar las

actuaciones de la Administración Pública sujetas al derecho administrativo otorgando una efectiva tutela de los derechos e intereses del administrado, es decir, de plena jurisdicción; a pesar que lo escueto de su texto no ayuda a su comprensión.

Así lo precisa Danós Ordóñez⁹

[...] "la consagración constitucional de la acción contenciosa - administrativa determina la plena justiciabilidad de la actuación administrativa, no siendo disponible para el legislador la posibilidad de restringir de modo alguno los alcances del control judicial sobre las actuaciones de la Administración Pública que contravengan el ordenamiento en agravio de los particulares".

Agrega que la posición que sostiene que el proceso contencioso administrativo se debía limitar a nulificar el acto cuestionado está contenida en un Código de carácter adjetivo dictado en 1992:

"En mi opinión, resulta evidente que no tendría coherencia alguna pretender que los legisladores del Código Procesal Civil pretendieron relegar al contencioso-administrativo a un rol inferior al proceso constitucional de amparo, porque de ser esa la opción se estaría deliberadamente fomentando que los particulares acudan masivamente al proceso de amparo cuando tienen interés en cuestionar judicialmente una decisión administrativa, ya que entender circunscrito los poderes del juez en vía contencioso-administrativo a las sola potestad de anulación del acto administrativo cuestionado es muy probable que no satisfaga a los particulares que requieran el restablecimiento de sus derechos e intereses vulnerados por la administración.

Finalmente, el derecho a la tutela jurisdiccional consagrado por el numeral 3) del artículo 139° de la Constitución y los Tratados Internacionales de los que el Perú es parte, constituyen parámetros indispensables que debían tomarse

administrativo con una mejor redacción, no quedando ninguna duda sobre los alcances que se le quiere otorgar a nuestro proceso contencioso administrativo. Así el acápite 2 del capítulo XV referido a la Administración Pública señala: "Control de la constitucionalidad y legalidad de la actuación administrativa - Corresponde al Poder Judicial controlar la constitucionalidad y legalidad de toda la actuación u omisión administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican mediante el proceso contencioso administrativo que será regulado mediante la ley". Por su parte, el anteproyecto de ley de Reforma de la Constitución, en su Capítulo IV referido a la Administración Pública, señaló en su artículo 107 "Control Jurisdiccional de la Administración Pública: Toda actuación de la Administración Pública es susceptible de control por el Poder Judicial a través del proceso contencioso administrativo, conforme a la ley de la materia". Ver <www.cajpe.org.pe/rij/bases/legisla/peru/PROYCONS.HTM>.

8 Los numerales 1 y 3 del artículo 139 de la Constitución Política de 1993, a la letra establecen:

Artículo 139.- "Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

1. La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional.
2. No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, con excepción de la militar y arbitral.
3. No hay proceso judicial por comisión o delegación.
4. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional".

Ver la Ejecutoria de la Corte Suprema de la República de 20 de enero de 1999, recaída en el expediente CAS 2082-98-HUAURA, que en sus considerandos señaló: "A partir de la vigencia del Código Procesal Civil, la única vía para conseguir que se declare la invalidez o ineffectividad de un acto o resolución de la administración es mediante la impugnación de acto o resolución administrativa, que se encuentra regulada por los artículos 540° y 545° del Código Adjetivo".

9 "El Proceso contencioso administrativo Proceso contencioso administrativo en el Perú". Op cit. pags 12 y ss.

en consideración a la hora de conceptuar la naturaleza del proceso contencioso-administrativo en el Perú”.

Podemos válidamente concluir que dado que en nuestro país la Constitución reconoció la tutela jurisdiccional frente a posibles abusos que pudiera sufrir el administrado es claro que cuando hablamos del proceso contencioso administrativo no podemos limitar tal tutela, por lo que sin lugar a dudas el alcance del contencioso administrativo es de plena jurisdicción.

2.2 El proceso contencioso administrativo en materia tributaria

En materia tributaria, desde la vigencia del Decreto Supremo 263-H-66, que contenía el primer Código Tributario, el proceso contencioso administrativo se ha venido regulando al interior de los sucesivos Códigos Tributarios como veremos a continuación.

Con la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1979, cuyo artículo 240º disponía que la ley señalaría en qué casos la demanda contencioso administrativa sería conocida por la Corte Superior en primera instancia y en cuáles directamente por la Corte Suprema, se efectuó una modificación en los siguientes términos:

Artículo 138º.- “Las Resoluciones del Tribunal Fiscal podrán ser objeto de recurso de revisión ante la Corte Suprema, dentro del término de 30 días computados desde la fecha de notificación certificada de la resolución, siempre que la deuda exceda de dos UIT o que el monto de las observaciones impugnadas por el contribuyente o responsable exceda de tres UIT”.

El Código Tributario, aprobado por el Decreto Ley 25859, vigente desde el 1º de diciembre de 1992, introdujo expresamente la posibilidad que la demanda contencioso administrativa fuera interpuesta por la Administración.

A partir del 1 de enero de 1994 entró en vigencia el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 773, el cual recogió, respecto del

recurso de revisión, básicamente las mismas disposiciones del Código Tributario anterior.¹⁰

La Ley 26414 vigente desde el 1 de enero de 1995, introdujo algunas modificaciones al Código Tributario, manteniéndose la posibilidad de que la Administración Tributaria pudiera solicitar la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal.

A partir del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816, que rige desde el 22 de abril de 1996, se ha adoptado la denominación de “demanda contencioso administrativa” en vez de la antigua denominación de “recurso de revisión”, aun cuando las normas que la regulan son, en esencia, las mismas.

Este Código Tributario ha sido modificado en su artículo 154 por la Ley 27038, vigente a partir del 1 de enero de 1999, para señalar que la Administración no podrá interponer demanda contencioso administrativa contra las resoluciones del Tribunal que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria¹¹.

Asimismo, la cuarta disposición final de la Ley 27038 precisó que la demanda contencioso administrativa contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal debía ser tramitada conforme a lo previsto por el Código Tributario y en lo no previsto por éste era de aplicación supletoria el Código Procesal Civil.

Posteriormente, se dictó el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF, recogiendo básicamente las mismas normas, precisando en la Décimo Segunda Disposición Final lo aclarado por la Ley 27038 respecto a que resultaba aplicable supletoriamente el Código Procesal Civil.

Con fecha 7 de diciembre de 2001 fue promulgada la Ley 27584 que regula el proceso contencioso administrativo, sustituyéndose en su integridad el Sub- capítulo 6, del Capítulo II del Título II del Código Procesal Civil.

Asimismo, se derogó, entre otros, los artículos 157 al 161 del Título IV del Libro Tercero del Texto Único Ordenado del Código Tributario,

10 Nótese que dicho recurso estuvo considerado dentro del artículo 124 que regulaba las etapas del procedimiento tributario en tanto, como ya hemos visto, el proceso contencioso tributario no es parte del procedimiento administrativo.

11 Al respecto algunas Administraciones han interpuesto Acciones de Amparo a fin que se declare inaplicable el artículo 154 del Código Tributario a efecto que se admita a trámite la Demanda Contencioso Administrativa interpuesta contra una Resolución del Tribunal Fiscal que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

A tenor de lo dispuesto por el artículo 154 del Código Tributario concordado con el artículo 102 del mismo cuerpo de leyes se considera jurisprudencia de observancia obligatoria:

a. Las resoluciones que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.

b. Las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en las que aplique la norma de mayor jerarquía.

c. Las resoluciones que reflejen la decisión de la Sala Plena, en nuevos casos o aquellos en los que se han producido fallos contradictorios.

Conviene precisar que en la resolución correspondiente debe indicarse expresamente que constituye precedente de observancia obligatoria, y además, publicarse en el diario oficial El Peruano.

aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y sus normas modificatorias, por lo que las demandas contenciosas en materia tributaria interpuestas a partir del 15 de abril de 2002 se encontraban reguladas por la Ley del Proceso Contencioso Administrativo (en adelante LPCA).

Una de las modificaciones trascendentales de esta Ley fue la unificación en un solo texto normativo de las distintas regulaciones existentes hasta antes de su dación como por ejemplo en el campo laboral, tributario etc.

Posteriormente, el 5 de febrero de 2004 fue publicado el Decreto Legislativo 953, el cual incorporó nuevamente al Código Tributario los artículos 157° y 158°, según los cuales el proceso contencioso administrativo en materia tributaria se regiría por el Código Tributario y, supletoriamente, por la LPCA. Además, se señaló expresamente que la demanda podía ser presentada por la Administración Tributaria y, en el caso de la SUNAT, se necesitaba previa autorización del Ministro de Economía y Finanzas.

El 24 de octubre de 2004 fue publicada la Ley 28365 que sustituyó el artículo 157° del Código Tributario, señalando en esta oportunidad que si bien la Administración Tributaria no tenía legitimidad para obrar activa, de modo excepcional podría impugnar la Resolución del Tribunal Fiscal que agotara la vía administrativa en los siguientes casos:

- a. Exista dualidad de criterio entre las distintas Salas del Tribunal Fiscal sobre la materia a demandar, aun cuando se refiera a un contribuyente distinto;
- b. La resolución del Tribunal Fiscal no se haya emitido por unanimidad de los votos en la Sala correspondiente; o,
- c. La resolución del Tribunal Fiscal incurra en una de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Igualmente, se dispuso que la SUNAT requiere de autorización previa del Ministro de Economía y Finanzas. El Decreto Supremo 166-2004-EF, publicado el 24 de diciembre de 2004, señaló como requisito adicional el informe favorable de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Por su parte, la SUNAT debía contar con un informe legal sustentatorio de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT.

Vemos, como a lo largo de muchos años, la posibilidad de que las Administraciones Tributarias pudieran interponer demanda contencioso administrativo no ha sido un tema pacífico. En los periodos en que la Ley les otorgó esta facultad, se les ponía una serie de límites y exigencias para evitar, quizá, que se propaguen indiscriminadamente.

Como vamos a ver a continuación, actualmente el artículo 157° del Código Tributario sigue afirmando que las Administraciones Tributarias no tienen legitimación activa. Sin embargo, considera que excepcionalmente pueden entablarla si acreditan que la Resolución emitida por el Tribunal Fiscal es nula de acuerdo al artículo 10° de la LPAG.

3. Actuaciones Impugnables

El artículo 4° de la LPCA establece como actuaciones administrativas impugnables las que se mencionan a continuación:

“Conforme a las previsiones de la presente ley y cumpliendo los requisitos expresamente aplicables a cada caso, procede la demanda contra toda actuación realizada en ejercicio de potestades administrativas.

Son impugnables en este proceso las siguientes actuaciones administrativas:

1. *Los actos administrativos y cualquier otra declaración administrativa.*
 2. *El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la Administración Pública.*
 3. *La actuación material que no se sustenta en acto administrativo.*
 4. *La actuación material de ejecución de actos administrativos que transgrede principios o normas del ordenamiento jurídico.*
- (...).’*

En materia tributaria, la impugnación de los (i) actos administrativos y (ii) cualquier otra declaración administrativa resulta ser la forma más común de actuación en ejercicio de potestades administrativas, por lo que se la ha considerado como la primera de las actuaciones impugnables a través de un proceso contencioso administrativo.

Según la doctrina, se entiende por acto administrativo las *“declaraciones que realizan los órganos de la Administración Pública [...] en virtud del ejercicio de una potestad sujeta al derecho administrativo, y que son dictadas en aplicación de las normas del ordenamiento de esta especie”*¹².

12 CABAÑAS, Juan Carlos. *El recurso contencioso administrativo. Temas claves en la defensa del ciudadano frente a la Administración*. Madrid: Edigrafos, 1999, p. 90.

En nuestro país, la definición de acto administrativo la da el artículo 1º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley 27444, según la cual son actos administrativos las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

En el procedimiento contencioso tributario tenemos diversas manifestaciones que constituyen actos administrativos emitidos por distintos órganos administradores de tributos como la SUNAT, las Municipalidades de todo el país, ESSALUD, etc. Así, por ejemplo, tenemos los valores que determinan deuda tributaria, a cargo del contribuyente o responsable; sanciones (Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa); las órdenes de pago¹³ que cobran la deuda autoliquidada por el contribuyente; las resoluciones que resuelven los reclamos; y, las resoluciones emitidas en segunda y última instancia por el Tribunal Fiscal.

Asimismo, en el procedimiento no contencioso existen actuaciones que dan lugar a la emisión de actos administrativos, cuando se trate de procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria.¹⁴ Estos procedimientos, al igual que los anteriores, son resueltos en última instancia administrativa por el Tribunal Fiscal.

Por último, en el procedimiento de cobranza coactiva también existen actos administrativos emitidos por el Ejecutor Coactivo.

Nótese que en todos estos casos, si bien el acto administrativo directamente recurrido, es la Resolución del Tribunal Fiscal materia de demanda (no así el acto de determinación de deuda que dio lugar al inicio del procedimiento contencioso), el Poder Judicial podrá, además de declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal, restablecer el derecho subjetivo violado y, en tal sentido, declarar la nulidad del acto administrativo (Resolución de Determinación, orden de pago, etc) que dio inicio al procedimiento contencioso tributario o su revocatoria. Esto último como respuesta al pedido expreso del contribuyente en el que plantea, como pretensión principal de la demanda, la nulidad de la RTF; y, como pretensión

accesoria a la principal, la nulidad de la Resolución de SUNAT que resuelve el reclamo y de los valores respectivos.

4. Las partes en el proceso: Legitimación para obrar

En materia procesal, la legitimidad procesal consiste en que las personas que tienen un lugar respectivo en la relación jurídica sustantiva son exactamente las mismas que ocupan su lugar respectivo en la relación jurídica procesal.

En ese sentido, en el proceso contencioso administrativo se habla de legitimación activa o pasiva:

“La legitimación activa determina el sujeto que puede iniciar la acción; es decir quién debe ser el demandante. La legitimación pasiva por el contrario, designa a la persona frente a la cual se deduce la pretensión”¹⁵.

Las partes de la relación jurídica sustantiva tributaria y de la relación que se genera con el nacimiento de una obligación tributaria son: el deudor tributario-sujeto pasivo, y el acreedor tributario-sujeto activo. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria ejerce sus derechos a través de los órganos de la Administración Tributaria a los que la ley les otorga las facultades correspondientes.

4.1 Legitimación activa de la SUNAT

Según se ha señalado, el proceso contencioso administrativo busca tutelar la situación del administrado frente a una situación jurídica subjetiva que considera está lesionando sus derechos, por una actuación o decisión ilegal o inconstitucional de la Administración.

En lo que respecta a la legitimidad de las entidades administrativas para impugnar judicialmente un acto administrativo, debe considerarse que –como desarrolla la Corte Suprema de Justicia en su ejecutoria CAS No. 976-2005– la legitimidad para obrar es una condición o requisito de procedencia de la acción que obliga al Juez a evaluar si quien acude al proceso es la persona que, de conformidad con la ley sustancial, puede formular las pretensiones contenidas en la demanda por ser el sujeto activo de la relación jurídica sustancial pretendida.

13 Algunos autores sostienen que las órdenes de pago no son actos administrativos al no haber una declaración de la Administración sino tan solo un requerimiento de pago de lo declarado por el contribuyente.

14 Artículos 162 y 163 del Código Tributario Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF. Sólo nos estamos refiriendo a aquellos actos administrativos que son materia de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal, no a aquellos que se rigen por la Ley del Procedimiento Administrativo General.

15 DANGOND, María Esperanza y Myriam Luz. *Las partes en el Proceso Contencioso Administrativo*. Tesis para optar el grado de Doctoren Ciencias Jurídicas. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 1980, p. 112.

En ese orden de ideas, no cabe duda que, en principio, las entidades administrativas tienen legitimidad para actuar en cualquier proceso judicial en el que se discuta el reconocimiento y/o preservación de derechos subjetivos que pudiesen haber adquirido (por ejemplo, derechos de naturaleza real) y, también, en aquellos destinados a la defensa de intereses públicos que si bien no se encuentran dentro del ámbito de su competencia directa, podrían repercutir negativamente en aquellos que la ley les ordena proteger, en caso se vieran afectados.

Por ello, consideramos que no podrá objetarse la legitimidad para obrar de las entidades públicas en los casos que pretendan impugnar, a través del proceso contencioso administrativo, alguna actuación administrativa emanada de un procedimiento en donde no hubieran actuado como Administración, sino como administrado o respecto del cual hayan tenido la calidad de terceros.

Cabe recalcar que en todos estos casos, y como se desprende de lo previsto por la Séptima Disposición Transitoria y Final del Código Procesal Civil, la participación –en juicio– de las entidades de la Administración, se realizara en igualdad de condiciones con los particulares¹⁶.

No obstante, ha sido bastante cuestionada la facultad que tendría la Administración Tributaria, en concreto, la SUNAT, para demandar las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Pareciera que no resulta inherente a su esencia que se le otorgue legitimación activa. Así, en nuestro país reconocidos tributaristas cuestionaron que dicha administración pudiera interponer demanda contencioso administrativa contra las resoluciones del Tribunal Fiscal.

Liu Arévalo y López Espinoza¹⁷ daban cuenta que Medrano manifestaba que era una situación insólita que el inferior jerárquico, como era la SUNAT, impugnara las resoluciones del superior, el Tribunal

Fiscal; y que Hernández Berenguel afirmaba que en todos los casos en que el Tribunal Fiscal fallaba a favor del deudor, SUNAT interpondría demanda contencioso administrativa, alargándose el tiempo que debía transcurrir para que el deudor pudiera conocer en definitiva si es que debía y cuánto era lo que debía.

Ante este panorama, y dado que según la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial y los datos recogidos del Tribunal Fiscal, una de las administraciones que más acude al Contencioso Administrativo contra las Resoluciones del Tribunal Fiscal es la SUNAT, en el presente artículo analizaremos si dicha entidad goza de esta prerrogativa luego de expedida la LPCA.

Lo primero que resulta evidente en este análisis es que el otorgamiento de dichas facultades a los órganos administradores de tributos, como la SUNAT, es un tema complicado, por lo que ha sufrido varias modificaciones a lo largo de los años. No fue sino recién, en diciembre de 1992, con la modificación del Código Tributario, realizada con el Decreto Ley 25859, que se otorgó dicha facultad a los órganos administradores de tributos.

Posteriormente, se pretendió restringir dicha facultad al prohibirse que pudieran interponer demandas contenciosas contra Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria. En la realidad, esta modificación, incorporada por la Ley 27038, no significó un gran cambio, ya que no eran numerosas las resoluciones declaradas por el Tribunal Fiscal como jurisprudencia de observancia obligatoria, lo que dejó un amplio campo de acción a la Administración Tributaria.

Con la entrada en vigencia de la Ley 27584-LPCA, las demandas Contencioso Administrativas en materia tributaria se encontraban reguladas solo en dicha norma¹⁸. No obstante, en menos de dos años se volvió a incorporar dicha figura en

16 Como es evidente, dichos supuestos no abarcan los casos en los que la propia entidad que expidió un acto administrativo concreto, repara luego en la existencia de un vicio que acarrearía su nulidad.

En tales casos, es claro que el objeto principal del recurso no será la defensa de un interés específico – público o privado – de la entidad, sino hacer imperar la legalidad en la actividad administrativa, posibilitando el control jurídico de las actuaciones administrativas por parte del Poder Judicial.

Tal es el caso del denominado “proceso de lesividad” que regula el artículo 202° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley No. 27444), que faculta a las entidades de la Administración a demandar la nulidad de actos administrativos cuando hubiese prescrito su facultad para declarar la nulidad de oficio. Tratándose de actos emitidos por tribunales regidos por leyes especiales, el titular de la Entidad puede demandar su nulidad en la vía del Proceso Contencioso Administrativo.

En palabras del autor Ramón Huapaya “el Proceso Contencioso Administrativo de agravio al interés público o de lesividad es un proceso especial, extraordinario, que no se justifica en la lesión de derechos subjetivos como sucede en un proceso contencioso-administrativo iniciado por un particular, sino que se sustenta en la necesidad de protección del interés público y de la legalidad administrativa, y que al final del cuento no es un privilegio...”.

17 Liu, Rocío y Leonardo LÓPEZ. “La demanda contencioso-administrativa contra Resoluciones del Tribunal Fiscal”. *Estudios Privados*. Publicación de Análisis Institucional de los graduados por la Universidad San Martín de Porres, N° 4, Lima, 1999, pp. 112 y 113.

18 El artículo 11 (actual artículo 13) de la Ley 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo prescribía lo siguiente:

“Tiene legitimidad para obrar activa quien afirme ser **titular de la situación jurídica sustancial protegida** que haya sido o esté siendo vulnerada por la actuación administrativa impugnada materia del proceso.

También tiene legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos; previa expedición de resolución motivada en que se identifique el agravio que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público, y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa”.

el Código Tributario precisando, esta vez, que la SUNAT necesitaba autorización del Ministerio de Economía y Finanzas para interponer dicha demanda. Posteriormente, expresamente se señaló que no gozaba de dicha facultad, pero que, de manera excepcional, tenía legitimidad para obrar activa en tres casos concretos, requiriendo siempre la autorización ministerial y además el informe favorable de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas, según se vio anteriormente.

Por último, en el régimen vigente -Código Tributario- se sigue sosteniendo que la Administración Tributaria no tiene dicha facultad, pero excepcionalmente podría demandar cuando la Resolución emitida por el Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad del acto administrativo previsto en la LPAG.

A efectos de comenzar a evaluar si la SUNAT se encuentra legitimada o no para impugnar cualquier resolución del Tribunal Fiscal, o solo puede hacerlo en algunos casos y cuáles serían éstos, debemos analizar primero la norma legal aplicable.

El artículo 157° del T.U.O. del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N°133-2013-EF, a la letra dice:

“La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

*La demanda podrá ser presentada **por el deudor tributario** ante la autoridad judicial competente(...)*

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General”. (Énfasis agregado)

De una simple lectura de dicha norma, queda de manifiesto que la regla general es que la SUNAT no tiene legitimidad para obrar activa. Únicamente se le habilita DE MANERA EXCEPCIONAL en los supuestos – indica la norma – en que la Resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad del acto administrativo previstas en la LPAG.

En tal sentido, una primera constatación es que no puede aceptarse que dicha prerrogativa proceda en todos los casos en que el Tribunal Fiscal revoque o modifique las decisiones de la Administración Tributaria, pues ello implicaría vaciar de contenido la regla general prevista por el citado artículo 157° del Código Tributario.

Como claramente lo señala la norma, la SUNAT solo podrá ir en demanda contencioso administrativa contra una RTF cuando demuestre fehacientemente que dicho acto administrativo es nulo de acuerdo a los parámetros del artículo 10° de la LPAG.

El referido Artículo 10° expresamente indica que: *“son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:*

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez [competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y procedimiento regular], salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14°.

Según Ramón Huapaya Tapia¹⁹, *“La nulidad es la sanción procesal prevista por el ordenamiento para la declaración de invalidez de los actos administrativos aquejados de graves vicios de legalidad, lo cual es definido como un resultado de un proceso valorativo. Consecuentemente, la nulidad es una excepción al principio general de conservación de los actos administrativos, es un arma que ataca mortalmente y destruye a la presunción de validez con la cual están comúnmente revestidos los actos administrativos. La nulidad no es una regla general, sino que sólo procede excepcionalmente y en supuestos tasados previstos por la norma correspondiente”. (Énfasis agregado)*

Es evidente que, el propio Código Tributario expresamente señala que la Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa, no obstante prevé una legitimidad activa de **EXCEPCIÓN**, en virtud de la cual –contrariamente al supuesto general– se le autoriza a iniciar demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial, contra un acto administrativo que, habiendo reconocido el derecho de un particular, hubiera incurrido en algún vicio de nulidad que, como hemos visto, solo se refiere a actos administrativos con vicios de validez trascendentales. Nótese que estamos hablando de actos administrativos que tengan vicios graves de validez y no de aquellos en los que el Tribunal analizó el caso concreto y revocó el acto administrativo emitido por la SUNAT por encontrar que su interpretación no

19 Op. Cit. pag 293.

era la correcta²⁰. Según se ha podido verificar, las causales más utilizadas por la Administración Tributaria son las del numeral 1 y 2, por lo que haremos incidencia en dichos supuestos.

Respecto de la primera causal, Danós²¹ señala que *"la infracción al ordenamiento jurídico es la más grave de las infracciones en que puede incurrir un acto administrativo porque una de las garantías más importante del estado Constitucional de Derecho consiste precisamente en que la Administración Pública solo puede actuar dentro del marco de la juridicidad. Por dicha razón el principio de legalidad es el primero de los principios rectores del procedimiento administrativo consagrados por el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la nueva LPAG, conforme al cual las autoridades administrativas están obligadas a actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho"*.

La Administración generalmente se ampara en este numeral-redactado de manera muy abierta y manifiesta que la interpretación dada por el Tribunal Fiscal, en virtud de la cual revocó o dejó sin efecto su acto, es ilegal. ¿Es ello correcto? De ser así, ¿Llegaríamos a que todas las interpretaciones distintas a la posición de la SUNAT resultan ilegales? No nos parece que esa deba ser la lectura de esta causal porque dicha conclusión nos llevaría a sostener que todas las RTF's que concluyan con una posición diferente a la de la Administración podrían ser nuevamente evaluadas en perjuicio de la seguridad jurídica, que es un derecho que tiene todo contribuyente.

Creemos que solo se refieren a aquellas resoluciones que tengan un vicio de nulidad, esto es, un vicio grave de invalidez. No nos olvidemos que el Tribunal Fiscal, como órgano revisor y resolutor; esto es, como segunda instancia en el procedimiento contencioso administrativo, también tiene como una de sus funciones resolver las controversias entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias siempre cumpliendo con el principio de legalidad, esto es, el respeto a la Constitución, la ley y el derecho.

En tal sentido, no se puede concluir -sin mayor fundamento-, que la interpretación que realiza -distinta a la posición de la Administración Tributaria- es nula porque adolece de un vicio grave de validez. Esto es, diferente criterio interpretativo no conlleva- per se- un vicio de validez de dicho acto administrativo.

En relación a la causal 2, referida a la omisión de algún requisito de validez, y, en especial,

el referido a la finalidad pública, cabe tener presente que en la STC No. 0090-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha dejado establecido que *"El interés público tiene que ver con aquello que beneficia a todos; por ende, es sinónimo y equivalente al interés general de la comunidad. Su satisfacción constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa"*.

Sin embargo, consciente de lo indeterminado que puede resultar el contenido y extensión del citado concepto, el referido Tribunal se preocupa en precisar que *"Al respecto, Juan Igartua Salaverria, citando a Eduardo García de Enterría, ["Principio de legalidad, conceptos indeterminados y discrecionalidad administrativa", Revista española de Derecho Administrativo, disco compacto, Madrid, Civitas Ediciones, Revista N.º 092, octubre - diciembre de 1996], precisa que **"la Administración, está obligada a justificar las razones que imponen la decisión en el sentido del interés público de una manera concreta y específica y no con una mera afirmación o invocación abstracta."***

De igual manera sucede con el requisito de motivación y procedimiento regular que se encuentran muy bien regulados en los Artículos 6º y 1.2 de la LPAG.

En conclusión, de ninguna manera se pueden validar simples afirmaciones en el sentido que el Tribunal Fiscal resuelve sin tener en consideración el interés público y la seguridad jurídica. Ello debe ser debidamente acreditado.

De acuerdo a lo analizado, la SUNAT debe demostrar que se encuentra en alguno de los supuestos taxativos recogidos en el artículo 10º de la LPAG para acreditar su derecho a interponer la demanda. Deberán ser los jueces quienes evalúen si efectivamente se ajusta a la norma para dar luz verde al inicio de dicho proceso.

Examinado el régimen restrictivo regulado en el Código Tributario, cabe preguntarse ahora si la Administración Tributaria podría válidamente amparar la impugnación de una RTF que no incurre en supuestos de nulidad del artículo 10º de la LPAG, en lo previsto por el artículo 13º de LPCA sobre legitimación activa.

Así el artículo 13º expresa:

"Tiene legitimidad para obrar activa quien afirme ser titular de la situación jurídica sustancial"

20 La revocación, conforme lo señala Ramón Huapaya Tapia, Op. Cit. pag. 285, implica que la revisión de un acto administrativo se produzca porque el mismo no se encuentra adecuado a un principio de oportunidad, mérito o conveniencia, es decir por un juicio de oportunidad antes que uno de legalidad.

21 En Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 pag 233.

protegida que haya sido o esté siendo vulnerada por la actuación administrativa impugnada materia del proceso”.

*“También tiene legitimidad para obrar activa **la entidad pública facultada por ley** para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos; **previa expedición de resolución motivada en la que se identifique el agravio que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público**, y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa”.* (Énfasis agregado).

De acuerdo a la finalidad de los procesos contencioso administrativos²², la legitimidad para obrar activa es reconocida expresamente en el primer párrafo del referido artículo 13° a los particulares que consideran haber sido afectados en sus derechos por alguna actuación de la administración.

En este punto, tanto el Código Tributario como la Ley del Proceso Contencioso Administrativo coinciden y reconocen este derecho solo al deudor tributario, quien es el titular de la situación jurídica sustancial protegida que haya sido o esté siendo vulnerada por la actuación administrativa impugnada materia del proceso. De ninguna manera podríamos afirmar que la SUNAT tiene facultad de demandar las RTF's invocando el primer párrafo del artículo 13° de la LPCA.

Esto porque cuando SUNAT impugna la validez de una resolución del Tribunal Fiscal, no lo hace por su condición-negada- de titular de derechos o intereses que estén siendo vulnerados por dicho acto administrativo, sino en virtud a la facultad especial otorgada por Ley para impugnar excepcionalmente los actos del Tribunal Fiscal, solo si adolecen de algún vicio de nulidad previsto en la LPAG.

Es pertinente tener presente que la SUNAT tampoco puede sostener la calidad de administradora o tercera en el procedimiento de reclamación iniciado por el contribuyente, principalmente por ser parte integrante de la Administración Pública que ejerció potestades públicas en relación con los hechos materia del citado reclamo.

Queda entonces la duda de si esta facultad de la SUNAT podría ampararse en el segundo párrafo de esta norma.

En nuestra opinión, la intención del legislador ha sido referirse, en este segundo párrafo, a las acciones de lesividad, pero la redacción de la norma resultó tan amplia que ha permitido que la SUNAT se sustente en ella para afirmar que cumpliendo estos requisitos tiene legitimación activa para demandar en un proceso contencioso administrativo.

Así, según esta norma, para que la Administración Pública tenga legitimidad para obrar activa, es indispensable: **a)** Que cuente con autorización legal que, en abstracto, la habilite a presentar demandas contencioso administrativas; **b)** Que, previamente, la propia autoridad administrativa haya emitido una resolución justificando el inicio de la demanda contencioso administrativa **para el caso concreto**; **y c)** Que en la citada resolución, se identifique no sólo la supuesta **ilegalidad administrativa** que se imputa al acto en cuestión, sino también el **agravio que éste causa al interés público**.

Un sector de la doctrina considera que cumpliendo con estas prescripciones, la Administración Tributaria tiene legitimación activa para obrar. Nosotros discrepamos de dicha posición. En efecto, según la referida interpretación, la procedencia de la demanda solo se encuentra condicionada a la verificación de los requisitos referidos en el segundo párrafo del artículo 13° de la LPCA²³.

Este mismo sector considera que dicho órgano administrativo cumple con el requisito de tener autorización administrativa expresa y motivada emitida por el funcionario competente de la SUNAT, que habilite el inicio de una demanda contencioso administrativa en concreto, con la sola intervención del Procurador Público de la SUNAT.

La norma del Código Tributario peruano dice que la acción contencioso administrativa en materia tributaria se regirá por sus normas, es decir se trata de una norma especial que primaría sobre la norma general de la LPCA²⁴. Además dice que la LPCA es supletoria, ¿Qué quiere decir esto? No nos parece que esta supletoriedad permita introducir un supuesto de lesividad que contradiga la norma excepcional, restrictiva, contenida en el Código Tributario.

El Código Tributario –norma especial- se aleja de la LPCA y expresamente reconoce esta facultad a la Administración Tributaria solo cuando la Resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en la Ley 27444. Esto es, la

22 Artículo 1 de la Ley: El control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

23 En este caso no procede el vencimiento del plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio, en razón que no fue SUNAT quien lo hizo, sino el Tribunal Fiscal.

24 Al respecto véase la Sentencia en el exp. N° 2265-2013, Resolución N° 19 del 14 de noviembre de 2014, en la que la Corte Superior declaró nula la sentencia de 1ª Instancia que declaró improcedente la Demanda Contenciosa al computar el plazo de interposición de acuerdo a la LPCA y no según el Código Tributario, al afirmar que para apreciar la oportunidad de la presentación de la demanda es de aplicación el referido Código Tributario por razones de especialidad.

naturaleza de dicho supuesto es **EXCEPCIONAL**²⁵ y **sólo opera cuando resulte de manifiesto que la resolución del Tribunal Fiscal que se pretende impugnar, presente vicio de nulidad.**

En nuestra opinión, resulta bastante cuestionable que la decisión de impugnar ante el Poder Judicial una RTF, se sustente exclusivamente en la decisión de su Procurador Público. En efecto, la Resolución Suprema N° 162-2007-JUS, únicamente designa al Procurador que atenderá los procesos contencioso administrativos que involucran a la entidad demandante, pero-en ningún modo- le atribuye la función de determinar y decidir cuándo corresponderá iniciar tales demandas.

Atendiendo a la naturaleza técnica de la materia tributaria, no forma parte de las atribuciones del Procurador definir cuándo impugnar judicialmente una RTF por razones de nulidad y cuándo no. Ello, en todo caso, competiría a los órganos encargados de la SUNAT de definir los criterios legales a seguir por dicha entidad.

Por último, y en realidad lo más importante, esta facultad excepcional, no podrá enmarcarse en la acción de lesividad, en tanto esta última ha sido concebida para que la propia Administración demande la nulidad de sus actos y no los de su superior jerárquico.

De otro lado, resulta importante aclarar ¿A quién le compete definir que efectivamente la RTF incurre en una causal de nulidad? ¿Al propio juez que admite la demanda? Señalábamos que sí, pero si esto es así, ¿Para que dicho magistrado llegue a poder afirmar que la RTF es nula necesitaría analizar el fondo del asunto? Esto es, para llegar a la certeza de que se está ante un vicio de validez flagrante, ¿no debería deslindar que no se está simplemente ante un criterio interpretativo diferente del Tribunal Fiscal? Y para ello, ¿no necesitaría conocer del tema analizado en la RTF? ¿No sería adelantarse a conocer el tema de fondo sin haber admitido la demanda?

Es por ello, quizá, que en un primer momento se señaló que debería haber un pronunciamiento del ministro competente para verificar que efectivamente se está ante un acto nulo. Si bien creemos que ello no es la solución perfecta, consideramos que ayuda en la idea que es necesario que, antes de analizar el fondo del asunto, exista un pronunciamiento previo, debidamente motivado, que expresamente señale si se está o no ante un acto nulo. No bastaría indicar

que la RTF va en contra de la ley y la Constitución. El análisis debe ser más profundo dejando claro que no estamos solo ante una discrepancia de posiciones en la interpretación de la norma.

Lamentablemente, a la fecha, no existe una posición inequívoca y uniforme de la Corte Suprema en torno a la materia bajo comentario²⁶.

Así, han existido pronunciamientos en sentidos contradictorios y en diferentes instancias, pero como se ha dicho, ninguno de éstos puede ser asumido como un principio jurisprudencial que zanje en definitiva la materia en algún sentido determinado.

A continuación, citamos algunos pronunciamientos:

- Ejecutoria CAS No. 2242-2004 publicada el 3 de octubre de 2006 en el Diario Oficial El Peruano, en que la Corte Suprema de Justicia analizó la legitimidad para obrar de SUNAT frente a actos del Tribunal Fiscal:

“CUARTO: Que el artículo 11° de la Ley en comento, regula un doble nivel de reconocimiento de legitimidad para obrar activa; el primero de ellos de carácter general, y en donde se reconoce a los administrados, personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, la calidad de accionantes cuando se les hubiera afectado sus derechos subjetivos, públicos, pretendiendo la anulación total o parcial de la actuación administrativa impugnada; el segundo de carácter especial y reservado para aquellas entidades públicas a quienes el Estado les reconoce la facultad de recurrir al Poder Judicial e impugnar cualquier actuación administrativa, previo el cumplimiento de requisitos tales como, encontrarse premunidas de una resolución en donde se identifique el agravio a la legalidad administrativa y al interés público²⁷ ... QUINTO: Que en el caso concreto, es evidente que la Intendencia de la Administración Tributaria Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria- SUNAT, si bien reúne los requisitos para poder obtener el primer nivel de legitimidad para obrar activa a que hace referencia el primer párrafo del artículo 11° de la Ley número 27584²⁸; no obstante la citada accionante no ha cumplido con acreditar en autos la existencia de resolución motivada en la que se identifique el agravio que la resolución impugnada produce a la legalidad administrativa y al interés público, requisito de procedencia inobservado esta parte.” (Énfasis agregado)

25 Nótese que el citado artículo comienza señalando que “La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa”.

26 Es más, es importante indicar que conforme a lo previsto por el artículo 37 de la Ley, solamente tendrán carácter de principios jurisprudenciales aplicables a los procesos contencioso administrativos, aquellos pronunciamientos de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema que expresamente hayan sido reconocidos como tales.

27 En la legislación anterior éste era uno de los requisitos.

28 Actual artículo 13° del T.U.O. de la LPCA.

- Ejecutoria de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia recaída en el Expediente No. 1266-2007, que indica:

*“...con respecto a la excepción formulada, la misma se sustenta en lo dispuesto en el **segundo párrafo del artículo 11° de la Ley 27584**, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, según la cual solo cuenta con legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar la actuación administrativa que cuente con una resolución motivada que identifique el agravio ... Dicha norma, sin embargo, es aplicable sólo a los supuestos en que la entidad pública demande la nulidad de sus propios actos administrativos, en cuyo caso ... se exige que aquella identifique el agravio a la legalidad administrativa y al interés público, emitiendo “un acto declarativo previo (declaración de lesividad) donde fije sus criterios legales y técnicos para plantear esta vía, argumente de qué manera considera que agravia el interés público con su subsistencia ... Tercero.- Que en tal contexto **resulta impertinente la aplicación del segundo párrafo del artículo 11° de la Ley 27584 para efectos de calificar la legitimidad para obrar de la SUNAT, desde que dicha entidad no demanda la nulidad de una resolución emitida por ella misma, sino de un acto administrativo expedido por el Tribunal Fiscal que agravia sus intereses**”*

- En el proceso contencioso administrativo iniciado por la SUNAT contra la RTF 04173-5-2002, Expediente 3009-2002, el Tribunal Fiscal dedujo la excepción de falta de legitimidad para obrar de la demandante habiendo sido declarada infundada por la Corte Superior de Justicia de Lima por los siguientes fundamentos:

- *“La Resolución del Tribunal Fiscal que revocó la Resolución de Intendencia emitida por la entidad demandante (SUNAT), le causó agravio, máxime **si la autora es titular del derecho que administra.***
- *No es posible enmarcar a la SUNAT sólo en el segundo párrafo del artículo 11° pues en él se especifica que también tiene legitimidad para obrar activa. Además, dicho párrafo exige que se haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa, siendo que ello no es posible para SUNAT por cuanto no es ella la entidad que ha emitido la resolución impugnada por lo que el primer párrafo del artículo 11° de la mencionada ley no exime a la entidad pública de encontrarse enmarcada en dicho precepto, sino, por el contrario, es una posibilidad habilitante*

otorgada a ella, pues no se restringe el ejercicio de la acción sólo a los particulares o administrados sino a todo aquél que afirme ser titular de la situación jurídica que haya sido o esté siendo vulnerada o amenazada por la actuación administrativa, sustento que tiene como finalidad la tutela de las situaciones jurídicas subjetivas y no se agota en el sólo control de la legalidad del acto administrativo.

- *Teniendo en cuenta que al tratarse de una Institución Pública Descentralizada del Sector de Economía y Finanzas con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y autonomía funcional y económica se verifica que el demandante resulta siendo titular de la situación jurídica sustancial protegida que ha sido vulnerada por la actuación del Tribunal Fiscal, además la SUNAT ha sido parte en el proceso administrativo de conformidad con el artículo 149 del TUO del Código Tributario lo que la habilita para que pueda acudir al Poder Judicial.”*

Según se observa, en un primer momento, para el Poder Judicial la SUNAT, y así como ella otras administraciones, estuvieron facultadas a interponer demandas contencioso administrativas basadas en el primer párrafo del artículo 11° (hoy artículo 13) de la LPCA, cuando acreditaran que se estaba lesionando la legalidad administrativa y el interés público. Dicha interpretación en nuestra opinión resultaba bastante cuestionable y atentaba contra la naturaleza misma del proceso contencioso administrativo.

En efecto, de conformidad con el artículo 50° del Código Tributario, la SUNAT es competente para la administración de tributos internos, siendo el acreedor tributario aquél a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria como son el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales.

Resulta, por tanto, incorrecta la afirmación que la SUNAT es el titular del derecho que administra ya que dicha entidad es sólo un órgano administrador de tributos.

Asimismo, el hecho que el Tribunal Fiscal sea un órgano resolutorio con autonomía en sus funciones, no deja de ser un órgano de la Administración Pública con lo que la interposición de una demanda contenciosa por parte de la Administración Tributaria implica de algún modo, desconocer el Principio de Jerarquía en que descansa la Administración Pública.

Cabe llamar la atención sobre el hecho que, conforme a las normas antes citadas, ninguna

autoridad administrativa diferente al Tribunal Fiscal, cualquiera fuera su jerarquía (incluso el Ministro de Economía y Finanzas, titular del sector), puede declarar la nulidad de las resoluciones en sede administrativa. Sólo tiene esa facultad el Poder Judicial. Ello resalta la importancia de estos órganos colegiados resolutores sumamente especializados y técnicos en la materia que los convoca como es el caso del Tribunal Fiscal en materia tributaria, lo que abundaría más en la tesis que la Administración Tributaria no sería la entidad idónea para evaluar si la RTF adolece de un vicio de nulidad.

Por último, es importante tener presente que el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos ha publicado el Anteproyecto de Ley, cuya labor estuvo a cargo de un grupo de profesionales especialistas en Derecho Administrativo, Derecho Procesal y Derecho Constitucional que pretendió poner en orden las cosas y propuso modificar el artículo 13° de la LPCA para eliminar el segundo párrafo por lo que ya no tendrían legitimidad para obrar activa las entidades públicas; solo contarían con la pretensión de lesividad, en los siguientes términos:

“Artículo 13° Legitimidad para obrar activa.

Tiene legitimidad para obrar activa quien afirme ser titular de la situación jurídica sustancial protegida que haya sido o esté siendo vulnerada por la actuación administrativa impugnabile materia del proceso”.

Asimismo, la propuesta incorpora el Artículo 13-A, mediante el cual se aclara que para la procedencia de la pretensión de lesividad, es necesario que la entidad administrativa demandante adjunte a la demanda la resolución motivada en la que se indique (i) causal de nulidad; y, (ii) el agravio al interés público o a los derechos fundamentales. Asimismo, será requisito de procedencia, el que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa, de acuerdo a lo previsto en el Numeral 4 del Artículo 202° de la Ley N° 27444.

Esto es, de aprobarse este proyecto quedaría absolutamente claro que lo que el legislador pretendió regular en él, tantas veces comentado, artículo 13° de la LPCA es que las Administraciones Tributarias no tienen legitimación para obrar activa (solo pueden solicitar la nulidad de sus propios actos mediante la pretensión de lesividad) y, en materia tributaria, solo procedería en casos excepcionales, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario.

5. Conclusiones

1. El proceso contencioso administrativo garantiza una de las conquistas básicas del Estado de Derecho, esto es, la subordinación de toda actividad administrativa a la legalidad. En el Perú, la primera regulación general sobre esta materia estuvo contenida en la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1963 y recogida por primera vez a nivel constitucional en la Carta Magna de 1979. Actualmente se encuentra consagrada en el artículo 148 de la Constitución de 1993 y regulada más ampliamente en la Ley 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo.
2. La Ley del Proceso Contencioso Administrativo no deja duda respecto a que estamos en un sistema de amplia tutela o de plena jurisdicción; así lo ha reconocido expresamente su primer artículo al señalar que la finalidad de la acción es el control jurídico por el poder judicial, de las actuaciones de la administración sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.
3. En materia tributaria, las actuaciones más comunes a ser cuestionadas en un proceso contencioso administrativo son las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, en última instancia administrativa, es decir aquellas que, resolviendo una apelación, contienen una decisión sobre el fondo del asunto controvertido y agotan la vía administrativa.
4. La legitimación activa respecto de las demandas contencioso administrativas en materia tributaria solo se regulan por el artículo 157° del Código Tributario. En tal sentido, la SUNAT solo puede impugnarlas Resoluciones del Tribunal Fiscal que presenten algún vicio de nulidad lo que debe acreditar previamente.
5. La Ley del Proceso Contencioso Administrativo - Art. 13°- no puede servir de base legal de legitimación activa de la SUNAT para impugnarlas Resoluciones del Tribunal Fiscal en la medida que debemos acudir, en primer lugar, a la ley especial, esto es, al artículo 157 del Código Tributario.

El referido Código –norma especial- se aleja de la LPCA y expresamente reconoce esta facultad a la Administración Tributaria solo cuando la Resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en la Ley 27444. Esto es, la naturaleza de dicho supuesto es EXCEPCIONAL y sólo opera cuando resulte de manifiesto que el acto administrativo emitido por el Tribunal Fiscal, que se pretende impugnar, presente vicio de nulidad. ☒