

La Jerarquía a Propósito del Artículo 50° de la Ley 27972

Carmen del Pilar Robles Moreno

Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Mario Alva Matteucci

Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Nacional de Piura, en Post Titulo en la Pontificia Universidad Católica del Perú, en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, en la Universidad Privada San Juan Bautista.

I. INTRODUCCIÓN

El 27 de mayo del presente año se aprobó la nueva Ley Orgánica de Municipalidades, Ley 27972 (norma que para efectos de este trabajo denominaremos LOM), en cuyo artículo 50°, en relación a los procedimientos administrativos, señala que «La vía administrativa se agota con la decisión que adopte el alcalde, con excepción de los asuntos tributarios...»

El mencionado Art. 50° tiene su antecedente en el artículo 96° de la anterior Ley Orgánica de Municipalidades, que fuera aprobado por la Ley 23853, que establecía: «Las reclamaciones sobre materia tributaria que interpongan individualmente los contribuyentes se rigen por las disposiciones del Código Tributario. Corresponde al Alcalde Provincial o Distrital, en su caso, expedir la Resolución en primera instancia. Contra la Resolución del alcalde Provincial procede el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la Resolución se expida por un Alcalde Distrital, antes de recurrirse al Tribunal Fiscal, debe agotarse el recurso jerárquico correspondiente ante el Alcalde Provincial respectivo»

Al haberse suprimido el Art. 96° antes citado, se entiende (a decir de muchos) que entre los cambios en materia tributaria que trae la nueva LOM es que «suprimen la facultad de las Municipalidades Provinciales para resolver los recursos administrativos interpuestos contra resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales».

En este trabajo analizaremos si efectivamente se ha suprimido la facultad de las Municipalidades Provinciales para resolver los recursos administrativos; de ser así, ante el acto administrativo resolutivo emitido

por una Municipalidad Distrital, con motivo de una reclamación, ya no se tendría que recurrir en apelación a la Municipalidad Provincial correspondiente, sino que el contribuyente debería apelar directamente al Tribunal Fiscal.

II. ANTECEDENTES

Primera Ley Orgánica de Municipalidades

Aprobada el 9 de octubre de 1892. En esta norma se estableció que la Administración Municipal de la República se ejercía por los Concejos Provinciales y de Distrito. En este sentido, precisaba el artículo 3° que «Los Concejos de Provincia inspeccionarán los procedimientos de los distritos y conocen, en revisión, de sus resoluciones¹. Las Juntas Departamentales, con excepción de la de Lima, ejercen las mismas funciones respecto de los de Provincia, oyendo en los casos de revisión al Ministerio Fiscal. Los actos del Concejo Provincial de Lima, están sujetos a la revisión del Gobierno, conforme a la ley de 15 de noviembre de 1887».

Por su parte, la Ley de 1887 en su parte dispositiva precisaba: «El Supremo Gobierno ejercerá directa e inmediatamente respecto del Concejo Provincial de Lima, todas las atribuciones que la ley orgánica de Municipalidades tiene encomendada a los antiguos Concejos Departamentales»

De otro lado, el artículo 4° de esta Ley Orgánica disponía que «En los asuntos cuya revisión se solicite ante los Concejos de Distrito, terminará ésta, con la resolución de las Juntas Departamentales, y sólo podrán ser revisados por el Gobierno los iniciados ante los Concejos de Provincia»

¹ El subrayado es nuestro

Segunda Ley Orgánica de Municipalidades, Decreto Legislativo 051

El artículo 99° de la segunda Ley Orgánica de Municipalidades, aprobada por el Decreto Legislativo N° 051, establecía que «Los actos administrativos municipales que den origen a reclamaciones individuales, quedan regulados por el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos aprobados por el Decreto Supremo 006-SC del 11 de noviembre de 1967. Cuando se trate de asuntos de índole tributario, quedan regulados por las normas del Código Tributario».

Como apreciamos en esta segunda Ley Orgánica ya se estableció la diferencia entre procedimientos administrativos de aquellos de naturaleza tributaria, indicando para este último caso que la norma aplicable sería el Código Tributario.

Asimismo, precisaba el artículo 100 que «Las Ordenanzas, acuerdos y decretos emanados de los concejos municipales y del alcalde son, impugnables ante el respectivo concejo provincial dentro del plazo de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente de su publicación o notificación. Cuando se trate de actos emanados de los Concejos Provinciales o del Alcalde Provincial, la impugnación se efectuará ante el Gobierno Regional competente, dentro del plazo de 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de su publicación o notificación.

Tercera Ley Orgánica de Municipalidades Ley 23853

En el artículo 122° de esta norma se estableció: «Los actos administrativos municipales que den origen a reclamaciones individuales, se rigen por el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos. Los asuntos de índole tributaria se regulan por las normas del Código Tributario»

De otro lado en el artículo 96° de esta norma se dispuso: «Las reclamaciones sobre materia tributaria que interpongan individualmente los contribuyentes se rigen por las disposiciones del Código Tributario. Corresponde al Alcalde Provincial o Distrital, en su caso, expedir la Resolución en primera instancia.

Contra la Resolución del Alcalde Provincial procede el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la Resolución se expida por un Alcalde Distrital, antes de recurrirse al Tribunal Fiscal debe

agotarse el recurso jerárquico correspondiente ante el Alcalde Provincial respectivo».

Primer Código Tributario

Aprobado por el Decreto Supremo No. 263-H (12.08.1966), señalaba en su artículo 113° que «Conocerán de las reclamaciones en primera instancia: i) La Superintendencia Nacional de Contribuciones en los impuestos que administren, ii) La Superintendencia Nacional de Aduanas, en materia aduanera, iii) Los Concejos Municipales, en la tributación municipal»

De otro lado, en el Art. 114° se dispuso: «Cuando la resolución sobre las reclamaciones a que se refiere el artículo anterior (reclamaciones en primera instancia) haya sido adoptada por un órgano sometido a jerarquía, deberá agotarse el recurso jerárquico, antes de recurrir al Tribunal Fiscal. En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir a la del Tribunal Fiscal.»

Hasta aquí, es claro que para el caso de los gobiernos locales, los recursos de reclamación en materia tributaria tenían que ser presentados, o conocidos, por los Concejos Municipales, es decir era el órgano que tenía el encargo de conocer y resolver dicho recurso. Sobre esto una apreciación, el artículo 114° indicaba claramente «...cuando la resolución haya sido adoptada por órgano sometido a jerarquía...» es cuando se deberá agotar la vía administrativa jerárquicamente.

Segundo y Tercer Código Tributario

El segundo Código Tributario fue aprobado por el Decreto Ley 25859, y se precisó en el artículo 124° que «son etapas del procedimiento contencioso: a) Las reclamaciones ante la Administración Tributaria, b) La apelación ante el Tribunal Fiscal, c) La revisión ante el Poder Judicial. Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por un órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal...» Como podemos apreciar se mantiene el mismo supuesto de hecho, si se trata de una Municipalidad Distrital, se debe apelar a la distrital antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

El tercer Código Tributario se aprobó con el Decreto Legislativo 773 y en su artículo 124° se



repite exactamente el contenido del artículo del segundo Código Tributario.

Cuarto Código Tributario

El cuarto Código Tributario se aprobó con el Decreto Legislativo 816, y se introducen algunos cambios, como excluir del Procedimiento Contencioso Tributario a la denominada «revisión» ante el Poder Judicial (Demanda Contencioso-Administrativa) por no tener naturaleza administrativa (se refiere a la revisión ante el Poder Judicial). El otro cambio es que se establece en un capítulo denominado «disposiciones generales, las normas comunes a las reclamaciones y apelaciones.

En este sentido, la actual redacción del artículo 124° del Código Tributario vigente es la siguiente «Son etapas del procedimiento contencioso-tributario: a) Las reclamaciones ante la Administración Tributaria, b) La apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal. En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal»

III. LA JERARQUÍA

Concepto de Jerarquía

Para avanzar con el trabajo planteado se hace necesario revisar el concepto de jerarquía, toda vez que como hemos indicado anteriormente, el artículo 124° del TUO del Código Tributario vigente (igual que los anteriores) indica en relación al procedimiento contencioso tributario que «cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitido por un órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal».

De otro lado, al tener como base legal tanto el artículo 124° del TUO del Código Tributario, así como la norma contenida en el artículo 96° de la LOM que indicaba que «Contra la Resolución del Alcalde Provincial procede el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la Resolución se expida por un Alcalde Distrital, antes de recurrirse

al Tribunal Fiscal, debe agotarse el recurso jerárquico correspondiente ante el Alcalde Provincial respectivo». En esta norma se estaba señalando expresamente que debía agotarse el recurso jerárquico correspondiente.

Es necesario, como dijimos, revisar lo que significa la «jerarquía», para poder entender que quiso decir el legislador con la norma contenida en el artículo 124°, y su ámbito de aplicación, y que significa el «recurso jerárquico», así como que significa «órgano sometido a jerarquía». De tal manera que podamos resolver si basta con la vigencia del artículo 124° del Código Tributario para afirmar que existe una relación de jerarquía entre una Municipalidad Distrital y una Provincial, o era necesario que una norma como la contenida en el artículo 96° de la anterior LOM, para que una resolución emitida por una Distrital, antes de recurrir al Tribunal Fiscal, deba ser conocida y resuelta por una Provincial.

Señala Bielsa² que la primera idea que se presenta cuando se habla de jerarquía es la de superioridad sobre una pluralidad de personas u órganos: esa superioridad es de autoridad, sea jurídica, sea moral, que virtualmente coloca en relación de cierta dependencia, obediencia o respecto a los que están en planos o grados inferiores.

También se define la jerarquía como una relación de supremacía de los funcionarios superiores respecto a los inferiores, y de subordinación de éstos a aquéllos³

La Jerarquía⁴ es un término sustantivo en el Derecho Administrativo, en cuanto es expresión de la modalidad de la Administración. Este término implica no sólo actividad teleológica, sino también organización, esto es, un conjunto coordinado de autoridades y de servicios que determinan una estructura. Para Villegas Basavilbaso⁵ la Constitución es una estructura estática y la Administración una actividad funcional; en la primera se sustenta el ordenamiento funcional del Estado; por la Administración se cumplen determinados fines del mismo, aquella es un momento estático de la vida estatal, ésta un momento dinámico. Pero la Constitución no es suficiente para el obrar del Estado, es necesario que los poderes que la ley fundamental

2 BIELSA, Rafael, El Recurso Jerárquico, su Institución y su Régimen Jurídico, Ediciones Depalma, 3 edición, p.3

3 MARIENHOFF, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, p. 563

4 Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XXI, p.41

5 Villegas Basavilbaso, Derecho Administrativo, t. II p.251

organiza, se manifiesten al exterior por medio de instrumentos u órganos, cuya creación es condición necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado y que funcionan, sea en nombre del Estado o en nombre de las personas públicas estatales.

Del complejo de la organización administrativa surge la jerarquía como uno de los elementos fundamentales. La noción de jerarquía está íntimamente ligada con la noción de organización del Estado Moderno. Es así, que la concepción originaria de jerarquía es obra del Derecho Eclesiástico, luego, la jerarquía consistió en la consecuencia de la organización del Estado como reemplazante del príncipe en el ejercicio del monopolio del derecho. Hoy la jerarquía es un elemento necesario en la organización de los servicios administrativos del Estado, que contribuye a una coordinación armónica de su estructura.

Es pues la jerarquía una fuerza puesta al servicio de la unidad material, funcional y jurídica del Estado, un elemento de cohesión gracias al cual se mantienen rígidamente agrupadas y accionan en conjunto las células técnicas que componen los distintos sistemas orgánicos⁶

No obstante lo referido anteriormente, debemos mencionar que algunos entienden por jerarquía la serie de órganos que ejercen el Poder Ejecutivo armónicamente subordinados y coordinados para hacer compatible la unidad con la variedad del mismo, aquí vemos que están presentes algunos de los elementos de la jerarquía, pero domina la noción orgánica o externa, que confunde la jerarquía con la agrupación que es su consecuencia. Otros llevan la relación jerárquica a los agentes o funcionarios prescindiendo del material técnico estatal en que éstos actúan, y finalmente, hay quienes conciben la jerarquía, penetrando un poco en el concepto, en función de aspectos visibles de la organización que ella importa.

Para el estudio de la noción de jerarquía, debemos distinguir el concepto político de jerarquía de su concepto técnico, políticamente se le da distinto alcance haciéndolo incidir sobre el concepto técnico.

En el plano político la jerarquía se entiende como un principio que informa la organización total del Estado y, como una forma de organización coherente y fuerte que asegura la máxima unidad. La jerarquía es un instrumento técnico de capital importancia tanto en la centralización como en la descentralización, es por ello que, la centralización y descentralización entendidas como sistemas de agrupación orgánica tienen carácter relativo por estar referidas a un centro o núcleo medular en el Estado, mientras que por otro lado, la Jerarquía es una noción absoluta apreciable en si misma con independencia del sistema en que se encuentra.

En su aspecto técnico la Jerarquía se ha distinguido i) el principio de jerarquía, ii) el ordenamiento jerárquico, y iii) la relación jerárquica. El principio de jerarquía es concebido como constitutivo de la organización jurídica del Estado. Sobre esto, al igual que Aparicio Mendez⁷ consideramos

“(...)la jerarquía existe tanto en la centralización como en la descentralización, ya que sin ella las distintas unidades estatales pierden cohesión y sacrifican su individualidad(...)”

que, la jerarquía es esencialmente una relación específica cuyos caracteres están determinados por elementos concretos, y no puede hablarse en realidad de un principio de jerarquía sino de relaciones jerárquicas con grados variables de intensidad y extensión, de acuerdo a su índole. Justamente, el falso concepto de principio de Jerarquía es el causante de la antítesis jerarquía-autonomía. Para llegar a ella se parte de la organización centralizada, y al romperse la Jerarquía que actúa en ella se considera que nace la

descentralización, vemos como esta concepción toma la jerarquía como esencial en la centralización total del Estado puede llevar a sostener que la descentralización se opone a la noción de Jerarquía. Esto esta equivocado, ya que, la Jerarquía existe tanto en la centralización como en la descentralización, ya que sin ella las distintas unidades estatales pierden cohesión y sacrifican su individualidad; lo que estamos afirmando es que, cada servicio descentralizado requiere la existencia de un órgano jerarca y el mantenimiento dentro de sí de su jerarquización, vemos como no hay oposición entre jerarquía y autonomía o descentralización.

Por lo anteriormente señalado, tiene importancia distinguir la centralización como fórmula política de concentración integral o casi total de los

6 APARICIO MENDEZ, La Jerarquía, Imprenta Rosgal, Montevideo, 1950, p.7

7 Op Cit, p.18



órganos del Estado de la descentralización como agrupación técnica de órganos no referida a un centro único y excluyente, ya que cada servicio descentralizado o automatizado configura un sistema orgánico mantenido como tal mediante su propia Jerarquía.

Si debemos tomar en cuenta que es la relación jerárquica el concepto que nos lleva a la esencia de la Jerarquía. Precisa Aparicio Mendez⁸ que separada de las unidades que ella ordena o agrupa, la jerarquía se presenta en sí misma como una relación compleja, con múltiples vínculos. Como nexo no se reduce a sujetos próximos o determinados, puesto que atraviesa y asocia a todo un conjunto de entidades de variable importancia y alejados por distancias distintas, a los que imprime una densa estructura y una profunda unidad funcional. En este sentido, podemos definir la Jerarquía como una relación técnica interna de naturaleza administrativa que asegura la unidad estructural y funcional mediante el ejercicio de poderes de subordinación.

Los Elementos de la Jerarquía

En relación a los elementos de la Jerarquía tenemos, a : i) La relación Interna, ii) La Naturaleza Técnica, iii) La Naturaleza Administrativa, iii) La Finalidad de la Jerarquía, iv) La Subordinación. Veamos estos elementos:

Sobre la **relación interna**, como se ha señalado, la jerarquía mirada en su esencia y aislada de los demás principios y cuerpos que estructuran el Estado, se presenta como una «relación vínculo o nexo entre las distintas células estatales, esto significa que no debemos confundir la Jerarquía con el orden generado por su aplicación y con el sistema que la toma como instrumento medular, esto es la centralización; ya que tanto el orden jerárquico como la descentralización son el resultado de su aplicación, pero no constituye la jerarquía misma.

Asimismo, debemos advertir que la vinculación jerárquica tiene como característica nítida la de ser interna, esto es, de no proyectarse por sí misma al exterior, esto así, ya que para el administrado existe el servicio jerarquizado y no unidades aisladas que lo componen, así, las prestaciones, hechos o actos emanan jurídicamente de la organización, se atribuyen a ella y se ventilan por intermedio del órgano representativo que en principio lo es el jerarca. Entonces si se traba una relación con proyecciones

hacia el exterior, deja de ser jerarquía propiamente dicha para adquirir cualquier otra categoría⁹

Por ello nuestra afirmación, la relación jerárquica es interna, lo cual no quiere decir que no existan órganos que desde el punto de vista de su actividad, se distinguen por internos y externos

Sobre la **naturaleza técnica** de la Jerarquía, se indica que ello es así, porque se desenvuelve o realiza entre sujetos que no tienen la calidad de personas de derecho y que actúan en función del sistema u organización. Si esto lo aplicamos a las Municipalidades Distritales y Provinciales, podríamos asegurar que dentro de los órganos de cada una de este tipo de persona jurídica, hay jerarquía dentro de los órganos que conforman la Municipalidad Distrital, de la misma manera que hay jerarquía dentro de los órganos que conforman la Municipalidad Provincial, pero no llegamos a visualizar la jerarquía entre una Distrital y una Provincial.

En relación a la **naturaleza administrativa**, se indica que la Jerarquía solo se manifiesta en la actividad administrativa, no en el derecho privado ni en el derecho público. Por ello, aunque en la actividad privada se hable de jerarquía y se aplique un poder disciplinario, no estamos ante el concepto de jerarquía tratada en este trabajo, de la misma manera en la actividad legislativa y en la jurisdiccional, así como en las relaciones de poderes, tampoco existen relaciones jerárquicas, por ello, los órganos que forman el Poder Legislativo se vinculan por procedimientos distintos en los que no media subordinación; lo mismo sucede en el poder judicial tratándose de los fallos que emiten los magistrados, ya que en este caso los jueces entre sí no se vinculan jerárquicamente ya que desde un Juzgado de Paz, el magistrado falla con la misma autonomía que una Corte Suprema, ahora, bien, la revisión de proceso, es un examen técnico completamente ajeno a una primacía de naturaleza jerárquica, por el contrario, es simplemente una garantía de justicia.

Sobre la **finalidad de la jerarquía**, consiste en la conservación, busca la coherencia orgánica, el mantenimiento de una línea de conducta para el conjunto de unidades que componen el Estado, asegura la estructura y facilita el funcionamiento de los servicios. Se dan entre las relaciones jerárquicas y otras que no tienen semejanza, profundas diferencias, las relaciones jerárquicas son internas, técnicas, rigurosas, directas aún a través de las distintas líneas,

⁸ Op Cit p. 20

⁹ OP Cit. p.-22

las otras son externas, jurídicas, no siempre directas y disponen de elasticidad compatible con el respeto por las competencias respectivas, la jerarquía subordina, impone, las otras tratan de asegurar el encauzamiento de la actividad regulada por medio de decisiones que suponen primacías de otra índole.

En relación a la **Subordinación**, es un elemento esencial de la jerarquía, recordemos que en los Estados autoritarios el poder era llevado hasta el hombre y se le denominaba «súbdito». Ahora el poder público se manifiesta jurídicamente dando al individuo distintos tratamientos (facultades y deberes) de acuerdo a su función política y social. De esta manera, el súbdito ha sido sustituido por el administrado y el ciudadano (y porque no el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, sea este contribuyente o responsable).

Podemos pues, hablar de tres figuras de subordinación, i) primero, la de todos los órganos administrativos y judiciales al poder legislativo, ii) segundo, la de ciertos órganos cuyas decisiones a pedido de parte interesada admiten revisión por otros, y iii) tercero, la subordinación jerárquica. Sobre la primera, se da una supremacía de tipo normativa, un orden de prelación que asegura su preferencia frente a otra de grado inferior, pero no hay una subordinación en el sentido técnico de la jerarquía; en relación a las facultades de revisión tanto en la vía jurisdiccional como en los procedimientos de control no jerárquicos, lo que existe es una supremacía institucional, pero las sentencias no significan el ejercicio de un poder de mando, ni hay subordinación técnica.¹⁰

Es importante recordar que, para calificar debidamente la subordinación, ella se manifiesta en las relaciones jerárquicas y que éstas son internas; por ello nos atrevemos a afirmar que entre poderes o entre órganos descentralizados sometidos a distintas formas de coordinación, control o vigilancia, hay vínculos que de ninguna manera pueden adquirir la calidad de jerárquicos.

No obstante lo señalado anteriormente, parecería que el artículo 96º de la anterior LOM establece ciertos vínculos entre una Municipalidad Distrital y Provincial, que aunque no pueden tener técnicamente el nombre de una relación jerárquica, busca establecer cierto orden, cierta revisión, cierto examen entre un donde se está privilegiando en

relación a la Municipalidad Provincial, y ahora dentro del proceso de descentralización que venimos viviendo, se hace necesario, desaparecer esta supuesta figura de la «jerarquía».

IV. LA JERARQUÍA EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO¹¹

Señala Bielsa¹² que la palabra «jerarquía» es de origen griego y significa jefe con autoridad. Su empleo comenzó en la Iglesia, de donde pasó al orden político y administrativo europeo. La jerarquía ha sido y es una de las instituciones más importantes para la organización, coherencia y disciplina de la iglesia. La jerarquía eclesiástica es doble, de orden y de jurisdicción, la de orden, subjetivamente consta de obispos, presbíteros y ministros, la de jurisdicción, del supremo Pontificado y del episcopado, subordinado a él. La jerarquía de orden tiende de suyo, directamente, a la santificación y salvación de los hombres por el ejercicio del culto divino público; la de jurisdicción es la potestad pública de regir las personas bautizadas, con el fin de encaminarlas a su santificación y salvación eterna.

En el régimen político y administrativo del Estado, la jerarquía vendría a corresponder a la de jurisdicción de la Iglesia, en cuanto a la potestad superior.

Asimismo, como ya lo hemos mencionado el origen histórico de la «jerarquía» hállase en el derecho canónico, en el que, originalmente, significaba cuidado de las cosas sacras, para referirse después a la gradación entre los sujetos eclesiásticos que tenían determinada potestad de orden, de magisterio y de jurisdicción. Posteriormente (siglo XIX), con el advenimiento del constitucionalismo, se trasplantó al Estado, pero como un puro principio de la organización administrativa, independiente de su primitiva significación y desprovisto de cualquier contenido sacral¹³.

Así, la jerarquía se manifiesta en la actividad administrativa del Estado, su naturaleza es administrativa, es así que en los organismos privados no se puede hablar de jerarquía en el mismo sentido que respecto de la Administración Pública, ya que en ellos las relaciones tienen base contractual, de la misma forma en la actividad legislativa y judicial tampoco existe vínculo jerárquico, los órganos que integran el Poder Legislativo y el Poder Judicial se

10 Op. Cit. p.31

11 Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XXI, p.45

12 Op Cit. p.4

13 MARIENHOFF, Miguel, Op. Cit. p. 564



vinculan por procedimientos en los que no media subordinación, como señala APARICIO MENDEZ¹⁴ la revisión en proceso es un examen técnico completamente ajena a una primacía de naturaleza jerárquica: simplemente es una garantía de justicia.

La jerarquía se expresa a través del poder de mando o poder jerárquico, que prácticamente, y en términos generales se concreta en lo siguiente:¹⁵

- 1.- Posibilidad de que el superior jerárquico dirija e impulse la acción del inferior, dando las órdenes pertinentes, esta potestad de dar órdenes generalmente no surge en forma expresa del ordenamiento positivo, pero es una consecuencia implícita del poder jerárquico.
- 2.- Posibilidad de dictar normas de carácter interno de organización o de actuación, tales como instrucciones, circulares, etc.
- 3.- Posibilidad para el superior de nombrar los integrantes de los órganos inferiores, así como formalizar los contratos en la rama concreta de su competencia.
- 4.- Facultad de vigilancia, de control o de fiscalización por parte del superior, de oficio o a pedido de parte, sobre actos o sobre personas.
- 5.- Facultad de resolver los conflictos o cuestiones de competencia que se produzcan entre órganos inferiores.

***“(...)el recurso
jerárquico reposa en la
existencia de una
relación jerárquica, que
trasunta una
supremacía de una
relación jerárquica(...)”***

forma que utiliza el derecho para revocar, reformar, o continuar un acto en el ámbito administrativo.

Esto significa que, a la serie de poderes del superior jerárquico, le corresponden otros tantos deberes del inferior jerárquico. Estos deberes del inferior en el ordenamiento jerárquico se concretan en la «subordinación» al superior; esta subordinación se manifiesta o expresa en el «deber de obediencia»¹⁶

El Recurso Jerárquico

El recurso jerárquico es la manifestación típica del funcionamiento del poder jerárquico en el Derecho administrativo, es la oportunidad que tiene el jefe superior de la Administración Pública para revisar los actos administrativos de toda la administración.¹⁷

Por otro lado, también se define al recurso jerárquico como la reclamación que se promueve para que el superior jerárquico del autor del acto que se cuestiona, siguiendo para ello el procedimiento expresamente establecido en las normas vigentes¹⁸

Como podemos apreciar, de acuerdo a su propio nombre, el recurso jerárquico reposa en la existencia de una relación jerárquica, que trasunta una supremacía de una relación jerárquica, que trasunta una supremacía del órgano superior respecto del inferior, este es pues, su fundamento racional.

Es por ello que, podemos afirmar que no existe una relación jerárquica entre las Municipalidades Distritales y Provinciales, de acuerdo a lo señalado en la Constitución, en la actual Ley Orgánica de Municipalidades, y en la Ley de Bases de la Descentralización (Ley 27783). En este mismo orden de ideas, precisa el artículo 124° de la actual Ley Orgánica de Municipalidades que «Las relaciones que mantienen las municipalidades entre ellas, son de coordinación, de cooperación o de asociación para la

14 Op Cit. p. 26

15 MARIENHOFF, Miguel, Op. Cit. p. 565

16 MARIENHOFF, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, p. 567

17 Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XXI, p.45

18 MARIENHOFF, Miguel, Op Cit. p.656

ejecución de obras o prestación de servicios. Se desenvuelven con respeto mutuo de sus competencias y gobierno»

Órgano sometido a jerarquía

Cuando el último párrafo del artículo 96° de la Ley Orgánica de Municipalidades anterior, indicaba que «...Cuando la Resolución se expida por un Alcalde Distrital, antes de recurrirse al Tribunal Fiscal, debe agotarse el recurso jerárquico correspondiente ante el Alcalde Provincial respectivo», Entonces, tenemos que a partir del año 1984 la Ley Orgánica en forma expresa señala la necesidad de agotar el llamado «recurso jerárquico» correspondiente, a diferencia de la segunda Ley Orgánica de Municipalidades que no señaló nada al respecto, pero hasta donde tenemos entendido, sin necesidad de que expresamente una Ley Orgánica lo señalara (artículo 96°), siempre se ha agotado en materia tributaria la llamada vía jerárquica establecida en el artículo 124° del Código Tributario.

Prueba de ello se apreciará mas adelante al citarse varias Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, las cuales fueron anteriores al año 1984, es decir, cuando no existía la regulación expresa de los órganos sometidos a jerarquía. Sin embargo, en ellas se señala dentro de los considerandos al momento de resolver los recursos de apelación, que se debe agotar el recurso jerárquico, señalando como argumento el texto del artículo 114° del Código Tributario vigente en dichas fechas.

Por otro lado, como podemos apreciar de la definición dada por la actual LOM, en su artículo 1° «Los gobiernos locales son entidades básicas de la organización territorial del Estado y canales inmediatos de participación vecinal en los asuntos públicos, que institucionalizan y gestionan con autonomía los intereses propios de las correspondientes colectividades; siendo elementos esencialmente del gobierno local, el territorio, la población y la organización. Las Municipalidades Provinciales y Distritales son los órganos de gobierno promotores del desarrollo local, con personería jurídica de derecho público y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines.»

No obstante lo señalado en relación a que no existe una relación de jerarquía entre una Municipalidad Distrital y una Provincial, veamos lo que señala el artículo 40° de la actual LOM «...Mediante ordenanzas se crean, modifican, suprimen o exoneran, los arbitrios, tasas, licencias, derechos y contribuciones, dentro de los límites establecidos por

ley...las Ordenanzas en materia tributaria expedidas por las Municipalidades Distritales deben ser ratificadas por las Municipalidades Provinciales de su circunscripción para su vigencia».

Por lo expuesto parecería un poco ilógico que el legislador en la misma norma (artículo 40°) disponga la necesidad de la ratificación, (que no es otra cosa que el conocimiento y aprobación de una Ordenanza) y por otro lado, elimine el que la Municipalidad Provincial tenga que conocer en segunda instancia los actos administrativos impugnados por los contribuyentes (tal como estaba regulado en el artículo 96° de la anterior LOM).

Nosotros consideramos que, por sistemática el legislador ha regresado a la forma en que se regulaba este tema en la segunda Ley Orgánica de Municipalidades (Decreto Legislativo 051), donde se precisaba en el artículo 99° que «Los actos administrativos municipales que den origen a reclamaciones individuales, quedan regulados por el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos aprobados por el Decreto Supremo 006-SC del 11.11.1967. Cuando se trate de asuntos de índole tributario, quedan regulados por las normas del Código Tributario», lo mismo indica el artículo 122 de la tercera Ley Orgánica de Municipalidades (Ley 23853) «Los actos administrativos municipales que den origen a reclamaciones individuales, se rigen por el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos. Los asuntos de índole tributaria se regulan por las normas del Código Tributario».

Por su parte, la actual Ley Orgánica de Municipalidades como hemos visto, ha precisado en el artículo 50° que «La vía administrativa se agota con la decisión que adopte el alcalde, con excepción de los asuntos tributarios...» Esto significa que la materia tributaria se rige por el Código Tributario», y la materia administrativa se agota con la decisión del Alcalde, es por ello que el artículo 6° de esta norma dispone que «La alcaldía es el órgano ejecutivo del gobierno local. El Alcalde es el representante legal de la municipalidad y su máxima autoridad en materia administrativa»

Aquí, debemos precisar que el proyecto que fue aprobado por el Congreso de la República y enviado al Poder Ejecutivo para su promulgación, en relación al artículo 50° precisaba lo siguiente «La vía administrativa se agota con la decisión que adopte el concejo municipal, con excepción de los asuntos tributarios y lo estipulado por el artículo siguiente. El concejo provincial no es instancia superior del concejo



distrital» Como se puede apreciar de la redacción actual del artículo 50°, se ha suprimido el subrayado. Ante esta supresión podríamos afirmar que se suprime, justamente porque la Municipalidad Distrital en relación con la Municipalidad Provincial en materia tributaria, se encuentra en una situación de jerarquía. O por el contrario, habría quien podría afirmar que se elimina porque no es necesario señalarlo expresamente, ya que bastaba con la supresión de la parte correspondiente del artículo 96° de la Ley Orgánica anterior.

V. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal, con posterioridad a la vigencia de la actual Ley Orgánica de Municipalidades, en relación al artículo 50°, ha emitido una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, la RTF No. 03590-6-2003, publicada en el diario oficial El Peruano el 2 de julio de 2003. En esta RTF¹⁹, se indica que la materia controvertida es «determinar si las Municipalidades Provinciales desde la entrada en vigencia de la nueva Ley Orgánica de Municipalidades, Ley 27972 son competentes para resolver los recursos de apelación contra las resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales en los procedimientos contenciosos y, de ser el caso, el trámite a seguir en el caso de recursos de apelación que hubieren sido presentados durante la vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades anterior, esto es la Ley 23853».

Sobre esto, el mismo Tribunal reconoce que la competencia de las Municipalidades Provinciales desde la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, es susceptible de dos interpretaciones: i) Una primera, según la cual las Municipalidades Provinciales continúan siendo competentes para resolver las apelaciones de resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales dentro del procedimiento contencioso, y ii) Una segunda que considera que desde la entrada en vigencia la nueva Ley Orgánica de Municipalidades, Ley 27972 (artículo 50), el Tribunal Fiscal es el órgano competente para conocer las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales dentro del procedimiento contencioso.

En este mismo sentido, precisa el Tribunal Fiscal que con fecha 24 de junio del año 2003 por acuerdo de Sala Plena No. 2003-12, se adopto el siguiente criterio:

«Desde la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley 27972, el Tribunal Fiscal es el órgano competente para conocer las apelaciones formuladas contra las resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales dentro del procedimiento contencioso, toda vez que dicha norma suprimió el texto del artículo 96° de la Ley Orgánica de Municipalidades No. 23853»

Entendemos que el Tribunal Fiscal adopta esta segunda interpretación, al considerar que al suprimirse el artículo 96° de la Ley Orgánica anterior, se ha eliminado la jerarquía de que trata el artículo 124° del Código Tributario para el caso de las Municipalidades...» cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por un órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal».

Sin embargo, el Tribunal reconoce también que es posible argumentar lo contrario, es decir que las Municipalidades Provinciales continúan siendo competentes para resolver las apelaciones de resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales dentro del procedimiento contencioso, no obstante la modificación del mencionado artículo 96° de la anterior Ley Orgánica de Municipalidades. Ello significaría a nuestro entender que, aunque la norma contenida en el mencionado artículo 96° de la anterior LOM, en aplicación del artículo 124° del Código Tributario, la Municipalidad Distrital es un órgano sometido a jerarquía respecto de la Municipalidad Provincial.

Se debe señalar que antes de la vigencia de la Ley Orgánica de Municipalidades, aprobada mediante Ley N° 23853, es decir antes del año 1984, existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal que resuelve el tema de la jerarquía, señalando como argumento principal la vigencia del artículo 114° del Código Tributario

19 Resolución del Tribunal Fiscal

Analicemos algunos casos:

CASO N° 1

RTF N° 15289
Sala de Tributos Internos
Fecha. 23 de julio de 1979.
Interesado: La Vitalicia Cía. de Seguros S.A.
Reclamación sobre Arbitrios.

En uno de los considerandos de dicha resolución se menciona: «...Que, del examen de lo actuado resulta que no se ha agotado el recurso jerárquico para recurrir a este Tribunal, por lo que estando a lo previsto en el artículo 114 del Código Tributario, procede remitir el presente expediente al Concejo Provincial para la resolución que le compete.»

CASO N° 2

RTF N° 15362
Sala de Tributos Internos
Fecha. 22 de agosto de 1979.
Interesado: Pedro Flores Polo
Reclamación sobre Arbitrios.

Se declara NULO E INSUBSISTENTE el concesorio de la apelación, debiendo el Concejo Distrital de Pueblo Libre remitir lo actuado al Concejo Provincial de Lima, para los fines consiguientes.

En esta resolución se establece dentro de los considerandos el mismo argumento que el esbozado en la RTF anterior.

CASO N° 3

RTF N° 15740
Sala de Tributos Internos
Fecha. 27 de febrero de 1980.

Interesado: Juana Rebaza Henríquez
Reclamación sobre Impuesto al Patrimonio Predial No Empresarial.

En esta resolución es interesante revisar uno de los argumentos esbozados dentro de uno de los considerandos, que si bien es cierto no tiene relación directa con los órganos sometidos a jerarquía y con el texto del artículo 114° del Código Tributario nos demuestra que el proceder correcto en dicha época al emitir una resolución implicaba la participación del Concejo de Regidores y no sólo del Alcalde. Situación que fue distinta posteriormente.

Por ello, el argumento en mención se expresa de la siguiente manera:

«...Que, del examen de lo actuado y sin analizar el fondo del asunto que motiva el presente expediente resulta que la Resolución N° 3230-79-CPT, ha sido expedida únicamente por el Alcalde del Concejo Provincial de Trujillo y no ha sido ratificada por el Concejo en pleno contrariando lo normado en la Ley Orgánica de Municipalidades e inciso 3 del artículo 113° del Código Tributario, razón por la que la impugnación de dicha resolución debe entenderse como una reconsideración de la misma y tramitarse como tal.»

Conforme se puede apreciar del contenido de parte de las Resoluciones, bien sea en la parte considerativa y/o en la parte resolutive, el proceder del Tribunal Fiscal ha sido el considerar a las Municipalidades como órganos sometidos a jerarquía, considerando únicamente como referente legal al artículo 114° del Código Tributario, sin contar con referente legal en la Ley Orgánica de Municipalidades, tal como lo establecía el artículo 96° de la Ley Orgánica de Municipalidades, aprobada mediante Ley N° 23853, actualmente derogada. 