

El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal

Entre las arenas de lo “trilateral” y el autocontrol

Isabel Chiri Gutiérrez*

Planteada la controversia entre la posibilidad de darle al procedimiento ante el tribunal fiscal un carácter trilateral o solo su función de autocontrol y última instancia administrativa es necesario adentrarse en un análisis más detallado de la estructura del procedimiento y lo que este implica desde las partes involucradas. La autora del presente artículo hace un énfasis especial en poder identificar la justificación que sustenta a cada tipo de procedimiento y poder así diferenciarlos. Además, sin negar la aplicación del control difuso, el uso de la queja por la administración activa, el reexamen o modificación de los actos impugnados, entre otras facultades, se deja sentada la posición de no atribuirle carácter trilateral a los procedimientos ante el tribunal fiscal.

1. Presentación

La falta de un mayor análisis sobre la estructura del procedimiento ante el Tribunal Fiscal y la situación jurídica de las partes involucradas en la controversia, ha generado un contexto de incertidumbre y contradicciones vinculadas con las atribuciones reconocidas a la Administración Tributaria y al papel que le corresponde al Tribunal Fiscal.

En su actuación el Tribunal aplica el principio de la verdad material en un sentido amplio, según lo previsto por la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley No. 27444, para las entidades administrativas que no actúan en los denominados procedimientos “trilaterales”; pero sin embargo se reconoce que la Administración Tributaria activa pueden hacer uso de la institución de la queja contra el Tribunal Fiscal, medio procesal reconocido para quien es parte en un procedimiento y por lo tanto podría verse afectado por una inadecuada dirección del procedimiento, supuesto

que adquiere sentido si se parte de la premisa que el procedimiento seguido ante el Tribunal Fiscal se ubica como un procedimiento “trilateral”.

Se plantea la tesis de que el Tribunal Fiscal debería aplicar el control difuso en la resolución de los conflictos, presentando como argumentos la supuesta imparcialidad de este órgano, asemejando su actuación a la de otros Tribunales Administrativos¹, sin incorporar en el análisis que las razones que justifican su función son distintas a la de otros Tribunales Administrativos que resuelven un conflicto entre dos particulares, sin considerar que el Tribunal Fiscal, al menos en el caso del procedimiento de impugnación de un acto emitido por la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria (SUNAT), forma parte de la Administración Pública cuyo interés busca ser tutelado con la acotación de la deuda.

De otro lado, desde una interpretación literal del artículo 149° del Código Tributario², y a partir de

* Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Estudios concluidos en la Maestría en Ciencias Políticas con mención en políticas públicas y sociedad civil por la PUCP.

1 En una posición a favor del control difuso por el Tribunal Fiscal en su condición de Tribunal Administrativo: DEL POZO, Claudia. *Control difuso y procedimiento administrativo*. Lima: Palestra, 2005.

Una posición contraria sobre el tema, por considerar que el Tribunal Fiscal participa de la autotutela revisora que tiene la Administración Pública y que no tiene una función jurisdiccional, se encuentra en: CALLER FERREYROS, María Eugenia, FLORES TALAVERA, Ada y TORPOCO ASCANIO, Dinorath. “El control de constitucionalidad de las leyes tributarias y la competencia del Tribunal Fiscal en el Perú”. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra, 2006.

2 El artículo 149° del Código Tributario señala que “La Administración Tributaria será considerada parte en el procedimiento de apelación, pudiendo contestar la apelación, presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan.

consideraciones que serán abordadas en este trabajo, se viene sustentado la tesis de que el procedimiento de apelación ante el Tribunal Fiscal constituye un procedimiento "trilateral"³, en el que existen dos partes o dos interesados, o administrados (de un lado el deudor, y del otro la Administración que emitió el acto tributario) y un tercer ente que sería el encargado de resolver la controversia existente.

De seguirse esta posición, la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el control difuso administrativo plantea un tema adicional en el conjunto de incertidumbres y contradicciones. De acuerdo con el criterio establecido por el órgano máximo de control e interpretación de la Constitución, *"el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte; en este supuesto, los tribunales administrativos u órganos colegiados antes aludidos están facultados para evaluar la procedencia de la solicitud, con criterios objetivos y razonables, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados"*.⁴ Si la SUNAT es considerada parte en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal e incluso un administrado más, entonces se plantea como interrogante si podría solicitar la aplicación del control difuso aún en contra del otro administrado que sería el deudor tributario.

Ante el contexto expuesto, el presente artículo tiene la finalidad de aportar a un debate aun vigente y con posiciones encontradas, algunas ideas sobre el procedimiento seguido ante el Tribunal Fiscal, a efectos de establecer si por las características de este último órgano, se puede concluir que la Administración Tributaria Activa actúa como parte equivalente a la del deudor tributario, situándose el Tribunal como una entidad que resolverá un conflicto entre dos partes ajenas a él, y por lo tanto, el procedimiento seguido ante esta instancia con stituye un supuesto de los denominados procedimientos triangulares o cuasi-jurisdiccionales.

El análisis incidirá únicamente sobre el procedimiento seguido contra las resoluciones emitidas por la SUNAT. Los aspectos que para tal efecto se van analizar no pueden ser aplicados analógicamente al caso de los gobiernos locales, supuesto en el que el reconocimiento constitucional de autonomía a estos entes descentralizados adquiere una especial consideración.

La tesis del artículo considera que la existencia de un Tribunal Administrativo que no ha tenido intervención activa en la producción de los actos que serán sometidos a su juzgamiento, como lo es el Tribunal Fiscal, no permite concluir que el procedimiento seguido ante esta entidad sea del tipo que la Ley del Procedimiento Administrativo General denomina "triangular", y que por lo tanto la Administración Activa actúe a título de un administrado en paridad de condiciones que el deudor tributario, pudiendo hacer uso de las distintas instituciones reconocidas en su favor.

Por el contrario, la posición desarrollada en el presente trabajo sostiene que en los procedimientos de naturaleza impugnatoria o recursiva, no se está frente a un procedimiento triangular aunque el órgano que resuelva tenga reconocida autonomía funcional y sea distinto a aquel que emitió el acto, sino que se continúa en un procedimiento de control de la propia Administración. Para sustentar esta posición, se parte de la idea que la diferencia principal entre uno y otro procedimiento radica en la distinta justificación que los sustenta, a partir de la cual, la posición y las reglas de actuación del Tribunal Administrativo en cada procedimiento, serán distintas.

2. Alcances sobre El Denominado "Procedimiento Trilateral" y Los Procedimientos de Revisión de Los Actos Administrativos

La Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, incorporó como procedimiento especial, al denominado "procedimiento trilateral", siendo definido en el artículo 219° como *"el procedimiento administrativo contencioso seguido entre dos o más administrados ante las entidades de la administración y para los descritos en el inciso 8) del Artículo I del Título Preliminar de la presente Ley"*.⁵

Este tipo de procedimientos son conocidos bajo el nombre de "procedimientos triangulares"⁶ o "procedimientos arbitrales"⁷, a efectos de diferenciarlos de la mayoría de los procedimientos administrativos que responden al modelo lineal, en el que la Administración es parte y órgano decisor al mismo tiempo.

En una primera posición, se trata de un procedimiento en el que la Administración interviene resolviendo

3 Denominación recogida por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

4 Fundamento 7 de la Resolución del Tribunal Constitucional de fecha 13 de octubre del 2006, por la que aclaró la sentencia expedida con fecha 14 de noviembre del 2005 en el Expediente No. 3741-2004-AA/TC (subrayado agregado).

5 La norma hace referencia a las personas jurídicas bajo el régimen privado que prestan servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado, conforme a la normativa de la materia.

6 PARADA, Ramón. *Derecho Administrativo I*. Decimotercera Edición. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 224. En el mismo sentido, Jesús González hace referencia a los procedimientos triangulares al señalar que no siempre existe una relación bilateral entre el ente público y el administrado, ya que a veces aparece la Administración como supraordenada, interviniendo en una relación jurídica material entre dos administrados -o grupo de administrados- que mantienen posiciones contrapuestas. En: GONZÁLES PÉREZ, Jesús. *Manual de Procedimiento Administrativo*. Madrid: Civitas, 2001, p.151.

También ver: GONZÁLES NAVARRO, Francisco. "Procedimiento administrativo común, procedimientos triangulares y procedimientos complejos". En: *Revista de Estudios de la vida local*, No. 211, 1981, p. 432.

7 MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Administrativo*. Madrid: Trivium, 1995, p. 357; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. Décima Edición. Madrid: Civitas, 2000, ps. 518-519.

un conflicto entre particulares⁸, cuando en línea de principio debería ser resuelto por la instancia judicial.

La definición anterior, ha sido considerada como restrictiva, en el entendido que la referencia a “particulares” deja de lado los conflictos entre una entidad pública y un particular. Por el contrario, se afirma que la noción de administrado en lugar de particular, permitirá sustentar una tesis amplia toda vez que se incluirá como un supuesto del procedimiento trilateral, los conflictos entre una entidad pública y un particular⁹ y entre entidades públicas, siempre que actúen como administrados, de acuerdo al concepto previsto en el artículo 50° de la Ley del Procedimiento Administrativo General¹⁰.

Sin embargo, lo relevante para efectos de establecer cuándo se está frente a un procedimiento triangular se vincula con la posición de la entidad administrativa -si en realidad actúa como administrado-, de su relación con el órgano que va resolver el conflicto, de las razones que justifican el procedimiento, y a partir de estas consideraciones, de la posición y actuación del órgano de resolución.

En efecto, una entidad administrativa en algunos procedimientos puede actuar como un administrado más¹¹, y es esa condición la que se debe analizar a efectos de establecer si la adquiere en los procedimientos impugnatorios llevados ante un Tribunal Administrativo.

La llamada tesis restrictiva no niega esa posibilidad pues cuando la entidad administrativa actúa como un administrado, su situación será similar a la de un particular, para efectos del procedimiento.

En realidad, la diferencia principal entre uno y otro procedimiento radica en la justificación que los sustenta,

a partir de la cual, la posición y las reglas de actuación del Tribunal Administrativo en cada procedimiento, serán distintas. Una entidad administrativa actuará de manera totalmente independiente, casi como un juez, porque la razón de ser de su actuación es distinta a aquella que sustenta la actuación de la Administración en los otros procedimientos administrativos.

En los procesos de impugnación de un acto administrativo, la justificación de dotar a la Administración de la posibilidad de resolver la controversia presentada. La controversia es iniciada por el administrado respecto de un acto emitido por la Administración, quien se encargará de resolver la impugnación; por ello se dice que actúa como juez y parte en el procedimiento. En estos procedimientos, el interés en controversia es de manera inmediata un interés público, pues su tutela y gestión motivó el acto administrativo objeto de impugnación.

Una de las justificaciones para mantener el agotamiento de la vía previa ante la Administración en lugar de que el administrado pueda acudir de frente al Poder Judicial, se ha referido al denominado principio de la autotutela administrativa¹²; se sostiene que esta característica es una de sus manifestaciones¹³.

A partir de la teoría de la autotutela –también considerada por parte de la doctrina como un principio, se ha intentado explicar de manera global, las distintas prerrogativas reconocidas a favor de la Administración Pública, que dotan a la misma de un status privilegiado frente al Poder Judicial y a los administrados¹⁴. En su desarrollo teórico, la autotutela se constituye como un principio explicativo de gran parte de la actividad administrativa, que impide observar las distintas prerrogativas de la Administración como soluciones casuísticas e

8 Jorge Danos pone como ejemplo de esta clase de procedimiento, las controversias suscitadas entre vecinos, usuarios y concesionarios de servicios públicos). DANOS ORDÓÑEZ, Jorge. “Comentarios a la nueva ley del procedimiento administrativo general”. En: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Ley No. 27444. Tomo I. Lima: Ara Editores, 2001, p.76.

En el mismo sentido: GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco. Op. Cit. p. 431; ROJAS LEO, Juan Francisco. “¿Hemos encontrado el rumbo del nuevo derecho administrativo en el Perú?”. En: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Ley No. 27444. Tomo I. Lima: Ara Editores, 2001, p. 159.

9 TIRADO, Richard, “El procedimiento Administrativo trilateral y su aplicación en la nueva Ley del Procedimiento Administrativo General”. En: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Ara, 2003, p. 472.

En el mismo sentido, MORÓN URBINA, Juan. “Los procedimientos trilaterales”. En: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Ley No. 27444. Tomo I. Lima: Ara Editores, 2001, p.330.

10 El artículo señala que se entiende por administrado, “la persona natural o jurídica que, cualquiera sea su calificación o situación procedimental, participa en el procedimiento administrativo. Cuando una entidad interviene en un procedimiento como administrado, se somete a las normas que lo disciplinan en igualdad de facultades o deberes que los demás administrados.

11 Por ejemplo, cuando la Administración adquiere la condición de sujeto pasivo de la relación tributario, actuará como un administrado más.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01179-1-2004, la Municipalidad Provincial de Tacna actuaba como un administrado respecto de la relación tributaria que mantenía con el Municipio Distrital de Pocollay, tal y como lo reconoció el Tribunal.

12 Por autotutela administrativa se entiende a aquella parte de la actividad administrativa con la que la misma Administración Pública resuelve los conflictos, potenciales o actuales, que surjan con los otros sujetos que estén con relación a sus disposiciones o a sus pretensiones.

BENVENUTI, Feliciano. *Enciclopedia del Diritto*, Tomo IV. Italia: Giuffrè. Voz Autotutela, p. 539.

En el mismo sentido, Santiago Muñoz Machado señala que “... la interposición preceptiva de vías administrativas previas antes de permitir el acceso a los Tribunales, da lugar a un poder materialmente jurisdiccional autónomo, al superponerse un segundo plano de protección a la autotutela.”

MUÑOZ MACHADO, Santiago. *Diccionario de Derecho Administrativo*. Tomo I. Madrid: Iustel, 2005, p. 303.

13 García de Enterría la denomina “autotutela en segunda potencia”, no obstante cuestionar su justificación en la actualidad. Al respecto, ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás. Op. Cit. ps. 513 a 520.

14 Sobre esta posición, revisar: BENVENUTI, Feliciano, Voz: Autotutela, en: *Enciclopedia del Diritto*. Tomo IV, 1959, p. 537-556; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomas. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I, ps. 487-528.

invertebradas, o como rezagos históricos carentes de justificación¹⁵.

Mediante las potestades y privilegios que se engloban en el concepto, la Administración cuenta con la posibilidad de tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, sus pretensiones para con los administrados, y en ese sentido, resuelve los conflictos que pueden surgir con ellos, sin necesidad de acudir al Poder Judicial.

Según Benvenuti -uno de los principales exponentes de esta teoría-, el fundamento de la autotutela (de esta atracción de funciones formal o materialmente jurisdiccionales) se encuentra en la tendencia a la plenitud de las competencias de la Administración, en el sentido de poder ejercitarlas hasta su más exacta y completa realización¹⁶. De acuerdo al autor, no significa que la autotutela administrativa deba considerarse una actividad jurisdiccional, pues, mientras la tutela jurisdiccional es siempre, por definición, imparcial, la autotutela es siempre parcial¹⁷.

De otro lado, se afirma que la institución de la impugnación en la vía administrativa facilita la cooperación entre la administración pública y el particular afectado, haciendo posible que se solucionen controversias de manera directa; y en una posición similar se considera que se trata de una garantía del particular afectado, que gracias a este mecanismo tiene una vía adicional de solución para su controversia¹⁸.

Siguiendo esta última tendencia, el Tribunal Constitucional Peruano justifica el agotamiento en la propia vía administrativa para la impugnación de un acto administrativo, en el derecho del particular de evitar el acceso a la justicia ordinaria si puede resolver el conflicto

con la administración estatal en dicha sede. De ahí, que el Tribunal señale que cuando el legislador prevé la obligatoriedad del agotamiento de la vía administrativa, el procedimiento administrativo debe ser configurado de la manera más breve como sea posible¹⁹.

Las distintas justificaciones desarrolladas para mantener la vía administrativa de impugnación de un acto administrativo antes de acudir al Poder Judicial, pueden ser objeto de cuestionamiento²⁰ por razones que no se traducen en igual intensidad en los denominados procedimientos trilaterales. Si bien en teoría, como señala el Tribunal Constitucional, los recursos administrativos pueden desempeñar un papel de garantía para el administrado, al posibilitar una resolución de sus conflictos con la Administración, sin las demoras ni los costos que significarían iniciar un procedimiento judicial, en la realidad antes que una garantía puede terminar convirtiéndose en una carga adicional si en la vía administrativa también hay demora²¹, hay costos altos, falta de independencia, predomina la regla de la no suspensión de ejecución por acudir al Poder Judicial²², y se configura como una vía obligatoria en lugar de opcional²³.

Desde el lado de la Administración, la existencia de la vía administrativa en la impugnación de los actos administrativos, constituye un mecanismo de autocontrol interno a efectos de dotar de mayor legitimidad la actuación administrativa, en tutela del interés público que de manera directa generó la controversia²⁴.

Sin embargo, su utilidad como sistema de garantía y control, dependerá de derivar el control a un órgano distinto de aquel que emitió el acto administrativo objeto de revisión, lo que se evidencia

15 En esta perspectiva, Javier Barcelona Llop, señala que *"Puede ser cierto que, como ha precisado Giannini, estamos ante potestades administrativas cuyo origen se encuentra en principios no escritos que el Estado contemporáneo ha tomado a préstamo del absoluto atemperándolos y adaptándolos a las nuevas situaciones constitucionales, pero no por ello se debe renunciar a la búsqueda de un fundamento capaz de explicar dogmática y unitariamente la atribución que el ordenamiento jurídico hace a favor de las Administraciones públicas de potestades tan relevantes. Y a estos efectos, la noción de autotutela ofrece respuestas satisfactorias."* BARCELONA LLOP, Javier. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Editorial Artes Gráfica, 1995, ps.93-94.

16 *"... alla base di questo fenómeno di attrazione di funzioni estranee da parte dell' amministrazione, e soprattutto proprio alla base dell' attrazione della funzione, formalmente o materialmente, giurisdizionale, sta la tendenza (anche se non, come si vorrebbe, il principio) della pienezza della competenza, ossia, per quanto riguarda la autotutela, del potere di esercitare la propria competenza fino alla sua più esatta e compelta realizzazione.* En: BENVENUTI, Feliciano. *Voz: Autotutela*, en: *Enciclopedia del Diritto*. Tomo IV, 1959, p. 539.

17 *Ibid*, p. 540.

18 ROJAS LEO, Juan Francisco. *"¿Hemos encontrado el rumbo del nuevo derecho administrativo en el Perú?"* En: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Ley No. 27444. Tomo I. Lima: Ara Editores, 2001, p. 154.

19 Fundamento 2 de la Sentencia del 26 de agosto de 2003, recaída en el expediente N° 010-2001-AI/TC.

20 Como señala Juan Alfonso Santamaría Pastor, *"... la justificación de los recursos internos se presenta, en principio, como problemática. Y es inevitable concluir que las razones tradicionalmente esgrimidas a favor de su mantenimiento resulta, en un examen desapasionado de la realidad, altamente cuestionables"*.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Principios de Derecho Administrativo General*. Tomo II. Madrid: Iustel, 2004, p.627.

21 De acuerdo con la información contenida en la página web del Tribunal Fiscal, a setiembre del 2006, el pasivo en esta instancia superaba los 28000 expedientes.

22 El artículo 157o del Código Tributario señala que la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

23 Para un análisis mayor sobre el tema, ver: SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Principios de Derecho Administrativo General*. Tomo II. Madrid: Iustel, 2004, p.627-628; GONZALEZ PEREZ, Jesús. *"Justicia Administrativa"*. En: *El derecho público de finales del siglo. Una perspectiva Iberoamericana*. Directores: Eduardo García de Enterría Manuel Clavero Arévalo. Madrid: Civitas, 1997, ps.680-681; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II, Madrid: Civitas, Séptima Edición, 2001, ps. 510-516.

24 En ese sentido, Tomás Hutchinson señala que la vía administrativa previa cumple una doble finalidad. Por un lado, constituye una garantía a favor del particular – posición similar a la del Tribunal Constitucional Peruano-, pero además tiene la finalidad de, *"... dar a la Administración la posibilidad de revisar el acto y corregir algún error; c) promover el control de legitimidad y conveniencia de los actos de los órganos inferiores..."*

HUTCHINSON, Tomás. *"Justicia Administrativa. Reflexiones sobre la Justicia Administrativa en el final del siglo XX"*. En: *El derecho público de finales del siglo. Una perspectiva Iberoamericana*. Directores: Eduardo García de Enterría Manuel Clavero Arévalo. Madrid: Civitas, 1997, p. 700.

en la conformación de determinados Tribunales Administrativos con especialización técnica, como ocurre con el Tribunal Fiscal.

Las dos características señaladas, no intervención en la producción del acto impugnado y especialización técnica; e incluso el reconocimiento legal de autonomía funcional²⁵ del Tribunal, no implican necesariamente la existencia de independencia e imparcialidad.

La independencia en el ámbito de la justicia ha pasado de una concepción restrictiva que la entendía como vinculación del juez a la norma, a una concepción amplia y menos formal, que a partir del reconocimiento de la posición del juez como garante de los derechos constitucionales y de intermediación entre el Estado y la sociedad, se vincula no sólo con la inexistencia de presiones o injerencias sobre el órgano que resolverá el conflicto, sino también con el reconocimiento de que la independencia consiste en el desarrollo de la función jurisdiccional sin más límites que los que provengan del mandato constitucional, lo que incide en la labor creativa en el campo de la interpretación y la aplicación directa de la constitución²⁶.

Así entendida, su vigencia depende de determinadas garantías, entre las que el diseño del nombramiento de los miembros del Tribunal, la inamovilidad en su cargo y el procedimiento de ratificación, adquieren especial relevancia.

La independencia en el ámbito de la justicia administrativa no puede ser leída en los mismos términos que se plantean respecto de la justicia desarrollada a nivel jurisdiccional. Por ello, en la Sentencia del 26 de agosto de 2003 (recaída sobre el Expediente N° 010-2001-AI/TC), el Tribunal Constitucional ha reconocido que los Tribunales Administrativos son entes que pertenecen al Poder Ejecutivo, y por lo tanto los procedimientos seguidos ante ellos son procedimientos seguidos ante la misma Administración, aunque se traten de órganos con características especiales²⁷.

De otro lado, a pesar de la existencia de Tribunales Administrativos que erosionan en alguna medida la idea del autocontrol, la vía administrativa continúa siendo un mecanismo de control para lograr una mayor legitimidad en la actuación administrativa²⁸, que permitirá al Tribunal – a diferencia de lo que ocurre en los denominados procedimientos trilaterales por la Ley del Procedimiento Administrativo General – reformar o sustituir el acto, o en su lugar, dar una orden en el sentido de lo que debe hacer la Administración respecto del acto impugnado; así como, actuar como regla general, con un mayor margen de deber probatorio para averiguar los hechos sometidos a su decisión.

La finalidad de este procedimiento, incide en los efectos del principio administrativo de la verdad material y los alcances de su aplicación por el órgano de resolución, aun cuando sea un Tribunal Administrativo.

Es así que la finalidad perseguida por este tipo de procedimientos puede conseguirse aun si por su configuración no se pueden considerar órganos independientes e imparciales en el sentido desarrollado. Si uno de los objetivos es otorgar una mayor legalidad al acto administrativo impugnado, lo que se materializa en la posibilidad de reformar el acto, ordenar su modificación a quien lo emitió, o hacer uso de un deber probatorio de oficio en procura de que el interés público sea adecuadamente tutelado, resulta claro que el órgano de resolución si se encuentra vinculado a uno de los intereses en pugna, lo que no significa que actúe de manera arbitraria, pues todo ello se sustenta en las razones de su posición en el modelo de control administrativo.

En síntesis, se está frente a una controversia entre la Administración y el administrado que tiene como objeto diferencias sobre el interés público tutelado por la entidad estatal. Y es ese interés el que se presentará a lo largo de todo el procedimiento contencioso que se desarrolle, en sus distintas etapas, guiando la conducta asumida por los actores y justificando las reglas especiales que se apliquen.

25 El principio de autonomía funcional surge como consecuencia de la erosión que se produce en el principio de legalidad, y se relaciona con las facultades de gestión de la Administración. Se refiere al reconocimiento de un grado de autonomía de la Administración necesaria para el desempeño de la gestión de los intereses públicos. La ley se limita a identificar a la autoridad pública y a facultarla para actuar en pro de un interés público; para todo lo demás, la Administración actúa haciendo uso de una específica autonomía instrumental, cuyos límites, en relación con el respeto a las posiciones subjetivas de terceros, resultan imprecisos.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Traducción de Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995, p. 35.

26 GONZALES MANTILLA, Gorki. *Poder judicial, interés público y derechos fundamentales en el Perú*. Lima: Universidad Diego Portales de Chile y Fondo Editorial de la PUCP, 1998, ps. 70-73; GONZALES MANTILLA, Gorki. "El secreto de la ratificación y la subordinación como consigna: el juez fungible". En: *Cuadernos de Política Judicial*. Lima: Maestría de Derecho con Mención en Política Jurisdiccional de la PUCP y Editorial Palestra, 2003, p. 75.

27 En la sentencia comentada se indica que "Naturalmente, los órganos y tribunales administrativos no satisfacen esas condiciones de imparcialidad e independencia, pues se trata de entes que, o forman parte de la estructura organizativa del órgano cuyo acto administrativo se reclama, o pertenecen, en general, al Poder Ejecutivo. Precisamente porque los órganos administrativos no cumplen esas garantías mínimas que debe observar el ente que resuelva el conflicto, es que, al tiempo de considerarse el agotamiento de la vía administrativa como un derecho del particular [derecho que se traduce en evitarle el acceso a la justicia ordinaria si puede resolver su conflicto con la administración estatal en dicha sede], dicha vía, cuando se fija su agotamiento de manera obligatoria, debe contemplarse de manera tal que no pueda considerarse un privilegio del Estado o, acaso, como una medida que, irrazonable y desproporcionadamente, disuada, imposibilite o impida el acceso del particular a un tribunal de justicia".

28 En esa perspectiva, García de Enterría afirma que " Los recursos administrativos se plantean ante y se resuelven por la propia Administración, tal y como corresponde a su naturaleza propia. Como norma general, la resolución de los mismos corresponde, bien al órgano superior jerárquico del que dictó la resolución recurrida (recurso ordinario), bien a órganos administrativos especializados en esta única tarea y liberados por la Ley de cualquier otra actividad de gestión...".

En el caso concreto de los Tribunales Administrativos constituidos en la materia tributaria, su crítica es aun más enfática, al punto de considerar que se trata de una réplica de la vía ordinaria.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II, Madrid: Civitas, Séptima Edición, 2001, p. 521 y 543-544.

A diferencia del procedimiento anterior, en los procedimientos triangulares o trilaterales - como los denomina la ley- la justificación se encuentra en la existencia de un interés público subyacente en una controversia que es fundamentalmente privada²⁹. Ya no se está frente a un interés tutelado por la Administración, que de manera directa se encuentra en conflicto con los intereses del administrado, que ha motivado la impugnación del acto en el que se ha materializado la gestión administrativa.

En los procedimientos triangulares, la posición de los administrados es contrapuesta y la Administración se presenta en el procedimiento, no sólo como gestora del interés público, sino también como órgano de resolución entre los intereses contradictorios de los particulares. En estos casos el procedimiento administrativo se asemeja más al proceso y la Administración al juez o tribunal; como ocurre, por ejemplo, en las controversias seguidas contra las empresas concesionarias de servicios públicos por los usuarios de los mismos³⁰. El Tribunal Administrativo carece en absoluto de la condición de parte, pues es totalmente ajeno a la relación jurídica discutida³¹.

La novedad introducida por la Ley del Procedimiento Administrativo General fue puesta de manifiesto por el congresista Estrada Pérez (presidente de la Comisión de Justicia, que era la comisión informante) en el debate efectuado por la Comisión Permanente del Congreso el 15 de marzo del 2001, a efectos de aprobar el proyecto de ley (Proyecto N° 693) que contaba con un dictamen aprobado por unanimidad. El congresista Estrada señaló que *“Este procedimiento trilateral permite que el Estado contemple las disputas que se presenten entre dos particulares, y esto está regulado. El caso típico es el de la administración en los servicios públicos cuando un abonado, por decir algo, reclama a la propia empresa prestadora de servicios. Y cuando no es atendida esta persona, entonces recurre a la instancia del Estado, en la que ya son tres sujetos los que actúan³²”*.

La razón que justifica mantener en la vía administrativa la resolución de una controversia entre dos administrados, en lugar de que puedan acudir de manera directa a la

vía judicial, se halla en la existencia de un interés público subyacente al conflicto, cuya tutela es otorgada a la Administración al momento de resolver la controversia.

Por ello, en estos procedimientos se evidencia un nivel de independencia, con las limitaciones que este concepto adquiere en el ámbito de la justicia administrativa- , uno de los elementos característicos de un procedimiento trilateral se encuentra en la especial posición del órgano de resolución, y lo sitúa, como en el proceso civil, en una posición más imparcial frente a dos o más administrados con intereses contrapuestos.³³

Para un sector de la doctrina, esta clase de procedimientos entre administrados es sólo uno de los distintos supuestos que se pueden dar en un procedimiento trilateral. Y junto con esta posibilidad, incluyen los conflictos entre una entidad pública y un particular, como es el caso del procedimiento seguido ante el Tribunal Fiscal³⁴. El énfasis de esta tesis se halla en la no intervención del Tribunal Administrativo en la producción del acto impugnado³⁵.

Pero, como se ha explicado, esta característica no incorpora rasgos del concepto de independencia; ambas pueden darse en un mismo Tribunal Administrativo, y también puede presentarse lo primero sin que se evidencie lo segundo. Donde no se aprecia una actuación independiente e imparcial -con los límites establecidos para el ámbito de la justicia administrativa- no se puede afirmar que se está frente a un procedimiento trilateral; el órgano que resuelve podrá denominarse Tribunal pero no por ello será independiente e imparcial respecto a los intereses que se encuentran en controversia.

Es a partir de las razones que justifican cada uno de los procedimientos analizados, que se dotarán a los órganos administrativos de características diferentes en su actuación³⁶.

Una de las principales diferencias se encuentra en la aplicación del principio de la verdad material³⁷. El

29 Como señala Ramón Martín Mateo, realmente en estos casos la Administración lo que tiene que valorar y ponderar es el interés público general, no los intereses privados en juego.

MATEO, RAMÓN. *Manual de Derecho Administrativo*. 24 edición. Navarra: Aranzadi, 2005, p.276.

30 En esa misma línea, García de Enterría señala como ejemplos de esta clase de procedimiento, al otorgamiento de una licencia, autorización o concesión a un administrado al que se oponen otro u otros que solicitan su denegación, imposición de sanciones a un empresario por infracción de normas laborales a instancia de un trabajador, declaración de ruina de un edificio arrendado a la que se oponen los inquilinos del mismo, y todos los conflictos que pueden llegar a plantearse entre el concesionario de un servicio público y los usuarios del mismo.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I, Madrid: Civitas, Séptima Edición, 2001, p. 445.

31 TIRADO, Richard, “El procedimiento Administrativo trilateral y su aplicación en la nueva Ley del Procedimiento Administrativo General”. En: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Ara, 2003, p.466.

32 Diario de Debates del Congreso. Sesión de la Comisión Permanente del Congreso el 15 de marzo del 2001.

33 Por el contrario, la mayoría de los procedimientos administrativos responden al modelo lineal, inquisitivo o sumarial en que la Administración es parte y órgano decisor al mismo tiempo. En: PARADA, Ramón. *Derecho Administrativo I*. Decimotercera Edición. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 224.

34 En ese sentido: TIRADO, Richard. Op. Cit. P. 475-476; MORÓN URBINA, Juan. Op. Cit. p.330-331.

35 En esa perspectiva se hallan los argumentos presentados por Juan Carlos Morón y Richard Martín Tirado, quienes en doctrina nacional sostienen la posición indicada, incluso reconociendo expresamente la existencia de un procedimiento trilateral en el Tribunal Fiscal.

TIRADO, Richard. Op. Cit. P. 476; MORÓN URBINA, Juan Carlos. Op. Cit. P. 331-332.

36 DANOS ORDÓÑEZ, Jorge. “Comentarios a la nueva ley del procedimiento administrativo general”. En: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Ley No. 27444. Lima: Ara Editores, 2001, p.77.

37 Como ha resaltado Francisco Gonzalez Navarro, el problema de la carga de la prueba no puede solucionarse de la misma manera cuando la Administración es juez y parte - procedimientos lineales- que cuando su posición es imparcial - procedimientos triangulares.

GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco. Op. Cit. p. 433.

numeral 1.11 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley General del Procedimiento Administrativo bajo la definición del principio de la verdad material, señala que *"En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas"*. Sobre la base de este denominado principio, se mantiene en ente administrativo, un deber probatorio como regla general.

Si bien la verdad es un concepto filosófico antes que jurídico, para efectos del proceso, el concepto es utilizado con relación al asunto de la prueba, y en función de la acepción de verdad que se asuma, la finalidad de la prueba, la apreciación de los medios probatorios y la distribución de la carga probatoria tendrán alcances distintos.

Es en relación con la actividad probatoria que adquiere connotaciones jurídicas la referencia a la verdad. La regulación jurídica de la búsqueda de la verdad condujo a establecer la antítesis entre la verdad material y la verdad formal; es decir, entre la realidad del hecho a probar per se y la realidad del hecho a probar que surge del proceso³⁸. La noción de verdad material surgió ante la existencia de reglas que limitaban la actividad probatoria y por lo tanto, se decía, el resultado del proceso se limitaba a ser una verdad formal³⁹.

Sin embargo, mantener en la actualidad esta distinción resulta inútil y carente de justificación. Como señala Paúl Paredes cuando analiza el concepto de la verdad material en los procesos laborales⁴⁰, el afán de contraponer una verdad material u objetiva frente a otra formal o jurídica sólo tiene sentido desde la visión idealista que considera que es posible conocer la verdad de los hechos en su realidad integral por el solo motivo de haber ocurrido⁴¹. En los procesos, del tipo que sea, la idea de verdad es sólo una aspiración, un ideal, pero no una necesidad del proceso para el cumplimiento de sus fines. Por el contrario, en el proceso, las pruebas tienen la finalidad de generar certeza en el juez de la ocurrencia de los hechos afirmados⁴², no hallar una verdad material, real, o absoluta.

Por ello, en lugar de definir la regla contenida en el numeral 1.11 del, artículo IV del Título Preliminar de la Ley General del Procedimiento Administrativo como un principio, y de hacer referencia a un concepto no jurídico como lo es a idea de un tipo de verdad – la verdad es una sola y la discusión de su contenido no es jurídica sino filosófica–, se considera que esta norma lo que recoge es una regla para la actividad probatoria en los procedimientos administrativos, regla que se vincula al objeto del procedimiento. Cuando se trata de un interés público tutelado por la administración y que de manera directa se presenta en la relación con el administrado, se justifica una actuación probatoria del órgano administrativo y no dejarlo limitado por las pruebas presentadas por los administrados.

Para el caso de los procedimientos trilaterales, el numeral 1.11 del, artículo IV del Título Preliminar de la Ley General del Procedimiento Administrativo admite el principio de la verdad material pero sólo de manera excepcional. El segundo párrafo de la norma señala que *"en el caso de los procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a éstas, facultad que deberá ser ejercida sólo si su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público"*.

En una controversia suscitada entre dos administrados, la posición del Tribunal Administrativo en materia de la actividad probatoria adquiere características similares a las de un proceso civil. Por ello, la regla es la limitación de la aplicación del principio de la verdad material en materia probatoria, y sólo se admite de manera excepcional.

3. El Procedimiento ante El Tribunal Fiscal: Entre el Control y la Trilateralidad

En nuestro ordenamiento, para impugnar un acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, el administrado está obligado a recurrir en la vía administrativa antes de poder hacerlo en la vía judicial. El artículo 124° del Código Tributario establece como primera etapa o instancia de la vía administrativa, la

38 PAREDES PALACIOS, Paúl. *Prueba y presunciones en el proceso laboral*. Lima: Ara, 1997, p.288.

39 En esos términos, Carnelutti señala que *"...el resultado de la búsqueda jurídicamente limitada o regulada no es, pues, la verdad material o, como diríamos mediante una eficaz redundancia, la verdad verdadera, sino una verdad convencional, que se denomina verdad formal, porque conduce a una indagación regulada en las formas, o verdad jurídica, porque se la busca mediante leyes jurídicas y no sólo mediante leyes lógicas, y únicamente mediante esas leyes lógicas reemplaza a la verdad material"*.

CARNELUTTI, Francesco. *La prueba civil*. Buenos Aires: Arayú, 1985, Segunda Edición, p.20-21.

40 La referencia a una verdad material no sólo ha operado en los procedimientos administrativos, sino también en aquellos procesos en que se discuten intereses sociales como ocurre con los derechos laborales, o el derecho penal. Respecto al tema en los procesos laborales: PAREDES PALACIOS, Paúl, op. Cit.; y en materia penal: FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta, 1989, ps. 44-51.

41 A efectos explicar la inconsistencia de la antítesis entre verdad material y verdad formal, Paúl Paredes explica que la búsqueda de la realidad de los hechos tiene tres límites que siempre van hacer posible un conocimiento jurídico del hecho a probar, un conocimiento histórico.

El primero de los límites, responde a que el objeto del conocimiento no es un objeto físico sino un objeto histórico, un evento del que sólo tenemos los registros (...); el tercero, hace alusión al sujeto cognoscente, que es el juez, un ser humano con conocimientos jurídicos, con cultura más o menos amplia, con pasiones y también con afectos, y de quien se pretende extraiga la verdad de las cosas como si fuera Dios que todo lo ve y todo lo oye."

PAREDES PALACIOS, Paúl. Op. Cit. P. 290-291.

42 Ibid, p. 293.

reclamación ante la Administración Tributaria, y como segunda, la apelación ante el Tribunal Fiscal⁴³.

El Tribunal Fiscal tiene una función especializada (la de conocer y resolver en última instancia las reclamaciones tributarias), y por lo tanto está separado orgánica y funcionalmente de los órganos de gestión tributaria, es decir de la Administración Activa de cualquiera de las instancias de gobierno. Sin embargo, estas características especiales, no pueden llevar a la conclusión errada de considerar que el Tribunal Fiscal ha dejado de formar parte de la Administración Pública⁴⁴, o que se constituye como una entidad imparcial e independiente entre dos partes que tienen una controversia y por lo tanto el procedimiento seguido ante este órgano es uno de tipo trilateral o cuasi-jurisdiccional.

Aunque no con el grado de intensidad que se identifica en los procedimientos jurisdiccionales, en el ámbito de la justicia administrativa se puede observar en algunos procedimientos, rasgos de independencia. Sin embargo, difícilmente puede predicarse su existencia, ahí donde se reserve al órgano que tiene interés especial en la legitimación del acto impugnado, el nombramiento de los vocales, su ratificación y en general, la decisión sobre las garantías de las que depende su vigencia.

Creado por Ley N° 14920 del 27 de febrero de 1964, sobre la base del entonces Consejo Superior de Contribuciones – presidido por el Ministro de Hacienda⁴⁵, el Tribunal Fiscal es, desde sus orígenes, un Tribunal Administrativo, distinto de la Administración Activa pero ubicado dentro de la esfera del Poder Ejecutivo.

Inicialmente, se constituyó para actuar como última instancia administrativa en materia de impuestos y arbitrios⁴⁶ (al igual que el Consejo Superior de Contribuciones), pero posteriormente, mediante Decreto Supremo N° 232-70-EF, por el que se aprobó su Reglamento de Organización, Funciones y Procedimientos, se estableció en el artículo 1° que la entidad era un organismo de apoyo del Ministerio de Economía y Finanzas que resolvía en última instancia administrativa las reclamaciones en materia tributaria general y municipal.

Quedaba clara, entonces, la competencia del Tribunal Fiscal como última instancia administrativa respecto de todos los tributos, incluyendo las tasas y contribuciones de los gobiernos locales.

Al amparo de la delegación prevista por la Ley N° 14920, mediante Decreto Supremo N° 5 del 28 de febrero de 1964, se reguló la composición, atribuciones y funcionamiento del Tribunal Fiscal. La norma estableció que el Tribunal estaría compuesto por un presidente y tres vocales, todos ellos nombrados por resolución suprema, con acuerdo del consejo de ministros, teniendo en cuenta *su solvencia moral, experiencia y, versación tributaria, contable o jurídica*⁴⁷.

Se observa, entonces, como es que el Tribunal Fiscal se constituyó con la finalidad de extraer del Consejo Nacional de Contribuciones la función de resolución de las controversias tributarias, y pasarla a un órgano técnico y especializado en el tema, cuyos miembros estén ajenos a las funciones de gestión, a diferencia de lo que ocurría con el Consejo. Por su carácter especializado y técnico, se trata de un órgano con autonomía funcional, cuya existencia permite que la vía administrativa de la impugnación de los actos tributarios se constituya como un eficiente mecanismo de control en la propia Administración, que permita dotar de mayor legitimidad la actuación administrativa tributaria⁴⁸.

Aunque con cambios en su estructura y funciones, el Tribunal Fiscal mantiene las características iniciales de su configuración, y su calidad de órgano del Ministerio de Economía y Finanzas. Por ello, cualquier procedimiento seguido en esta instancia, es un procedimiento seguido ante la propia Administración Pública.

La imparcialidad e independencia consustanciales al concepto de procedimiento trilateral, no se presenta en el caso del Tribunal Fiscal. Por un lado, las garantías mínimas para la vigencia de un nivel de independencia, como son las reglas de nombramiento, de ratificación, la inamovilidad en el cargo, se han mantenido en el Ministro de Economía y Finanzas, que no sólo es superior jerárquico de la SUNAT, sino que su sector

43 De manera excepcional, establece la norma que 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.

44 En ese sentido, GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo, RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás. *Curso de Derecho Administrativo II*. Madrid: Civitas. Séptima Edición, 2000, ps. 543-544.

45 Mediante Ley N° 7904 de 26 de julio de 1934 (artículo 69°) se creó en el Ministerio de Hacienda, el Consejo Superior de Contribuciones, compuesto cuatro miembros natos y seis titulares. Entre los miembros natos se encontraba el Ministro de Hacienda, quien actuaba como Presidente del Consejo. De acuerdo con el artículo 73° de la ley, el Consejo resolvía en última instancia administrativa las reclamaciones que se formularan, respecto de impuestos y arbitrios.

Posteriormente, mediante el artículo 15° de la Ley N° 14920 del 27 de febrero de 1964, se creó el Tribunal Fiscal y el Tribunal de Aduanas, sobre la base del Consejo Superior de Contribuciones, para que actúen como última instancia administrativa en materia de impuestos, y se autorizó al ejecutivo para que modifique la composición, atribuciones y funciones del citado Consejo.

Luego, por la Resolución Supremo N° 39 de 13 de marzo de 1964 se aprobaron las normas procesales para el funcionamiento del Tribunal Fiscal.

46 Mediante el artículo 15° de la Ley N° 14920 del 27 de febrero de 1964, se creó el Tribunal Fiscal y el Tribunal de Aduanas, sobre la base del Consejo Superior de Contribuciones, para que actúen como última instancia administrativa en materia de impuestos y arbitrios, y se autorizó al ejecutivo para que modifique la composición, atribuciones y funciones del citado Consejo. Así, mediante Decreto Supremo N° 5 del 28 de febrero de 1964, se reguló la composición, atribuciones y funcionamiento del Tribunal Fiscal, señalando el artículo 5° del decreto que el Tribunal resolvería en última instancia administrativa, las reclamaciones por todo impuesto, arbitrio o sanciones respectivas.

47 Artículo 1° del Decreto Supremo N° 5.

48 La existencia de un autocontrol en el procedimiento seguido ante el Tribunal Fiscal también es puesta de manifiesto por Jorge Danos.

DANOS ORDOÑEZ, Jorge. "El proceso contencioso administrativo en materia tributaria". En: Revista Themis, No. 41, 2000, p.74.

tiene un interés evidente en que la aplicación de los tributos se realice sin perjudicar al fisco. En efecto, el artículo 98° del Código Tributario establece que el nombramiento del Vocal Presidente, del Vocal Administrativo y de los demás Vocales del Tribunal Fiscal será efectuado por Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas. Además, según lo previsto en el artículo 99° del citado cuerpo normativo, serán ratificados cada cuatro años; siendo removidos de sus cargos si incurrir en negligencia, incompetencia o inmoralidad.

Sobre este aspecto, mediante Decreto Supremo No 097-2002-EF, se aprobó un mecanismo de selección y ratificación que incorporó la participación de la sociedad civil en el procedimiento. De acuerdo a uno de los considerandos recogidos en el decreto, la finalidad de su emisión fue la de garantizar la independencia técnica que requieren los miembros del Tribunal Fiscal para el desempeño de sus funciones. La norma mantiene la emisión de una resolución suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas para el nombramiento y ratificación, pero establece como procedimiento de selección previo un concurso de méritos abierto al público, a cargo de una Comisión conformada por un representante del Ministro de Economía y Finanzas, quien la presidirá y tendrá voto dirimente, el Presidente del Tribunal Fiscal, el Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional más antigua, y el Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Privada más antigua. Para la ratificación se exige una opinión favorable de la Comisión.

El decreto se encuentra a la fecha vigente, aunque aun no ha sido aplicado para efectos del nombramiento o ratificación, y al ser un decreto supremo, fácilmente puede ser derogado por el gobierno de turno, de no existir una decisión política similar a la del gobierno anterior. Tal y como están previstas las reglas resulta difícil considerar la existencia de garantías que den vigencia a la independencia de este órgano administrativo⁴⁹.

En cuanto a la imparcialidad del Tribunal Fiscal, las reglas previstas en el Código Tributario lo colocan como una entidad que, sin descuidar los derechos reconocidos a los administrados y buscando dotar de mayor legalidad el acto impugnado, debe tutelar el interés fiscal presentado en la controversia.

Al respecto, el artículo 126° del Código Tributario establece como una disposición general para todos

los órganos encargados de resolver los recursos impugnativos en la vía administrativa tributaria⁵⁰, la posibilidad, sin limitación alguna, de ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver. Hay un reconocimiento expreso y general de la posibilidad de actuar pruebas de oficio a favor del Tribunal Fiscal y de la Administración Activa.

En el mismo sentido, el artículo 127° del Código Tributario recoge la facultad de reexamen del órgano encargado de resolver, indicando que *“está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones”*.

Si bien el Código Tributario no tiene un reconocimiento expreso del principio de la verdad material, las normas citadas lo contienen de manera implícita⁵¹. La importancia de la verdad material en el procedimiento administrativo tributario, ha sido reconocida también en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en las que se concluyó que los Tribunales de lo Contencioso Tributario debe estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes⁵².

Pero además, y quizás sea lo más relevante, en su actuación el Tribunal Fiscal viene asumiendo una posición amplia sobre la aplicación del principio de la verdad material, y sus implicancias en la facultad de reexamen; convirtiéndose en la regla lo que en los procedimientos trilaterales es la excepción.

Como se pone en evidencia en un reciente trabajo sobre la aplicación de la facultad de reexamen por el Tribunal Fiscal, la jurisprudencia de este órgano viene interpretando que el artículo 127° del Código Tributario lo faculta a hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, e incluso nuevas comprobaciones que pueden incidir en una disminución o aumento del tributo, si así lo estimara pertinente⁵³.

Una aplicación directa del principio de la verdad material, sin necesidad de apelar a él a través de la facultad de reexamen, se puede observar en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, como las Resoluciones Nos. 5383-1-2003, 3446-4-2005, 6481-1-2003, 939-1-

49 El hecho de que sus miembros hayan actuado o actúen sin aceptar presiones respecto del sentido de sus fallos, es un tema distinto del abordado.

50 De acuerdo con el artículo 124° del Código Tributario, son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario, la reclamación ante la Administración Tributaria, y la apelación ante el Tribunal Fiscal. Agrega la norma que 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.

51 Para Lourdes Chau y Sergio Ezeta, no sólo a partir de los artículos citados, sino también a partir del artículo 128° y 129° del Código Tributario se puede concluir que la intención del legislador ha sido reconocer también el principio de la verdad material en el ámbito del procedimiento tributario.

CHAU QUISPE, Lourdes y EZETA CARPIO, Sergio. *“El reexamen en el procedimiento tributario”*. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Pública. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra, 2006, p. 653.

52 Ibid, p. 652.

53 A partir de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como son las Resoluciones Nos. 696-3-2002, 607-3-2001, 9513-5-2004, entre otras, se puede llegar a esta conclusión.

Ver: CHAU QUISPE, Lourdes y EZETA CARPIO, Sergio. Op. Cit.

2006, 9543-1-2004, 3060-1-2005. Cabe señalar que en la búsqueda de la verdad material, en la mayoría de los casos citados el Tribunal Fiscal ordena a la Administración que emita un nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta las pruebas o informes que han sido solicitadas o indicadas por dicho órgano.

El Tribunal Fiscal ejerce una actividad de control de un acto tributario emitido por un órgano que forma parte del sector administrativo del cual forma parte; no se encuentra por lo tanto en una situación de total ajenidad respecto del interés fiscal tutelado en un primer momento por la Administración Activa; por el contrario, su función es la de dotar de una mayor legitimidad al acto tributario emitido, y para ello resulta relevante que cuente con una capacidad probatoria inexistente en los procedimientos trilaterales, o en todo caso, existente pero sólo de manera excepcional.

Además, considerando la vía de la impugnación administrativa como una garantía para el deudor, como sostiene el Tribunal Constitucional, la existencia de un órgano administrativo como el Tribunal Fiscal, se justifica en la necesidad del Administrado de contar con un órgano especializado en la materia tributaria, que por su alto componente técnico, le asegure una tutela mayor⁵⁴. La existencia de un Tribunal Administrativo especializado en la materia tributaria, permite uniformar los criterios en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias, con el objeto de dotar de cierto margen de seguridad jurídica a los contribuyentes. Es así, que desde su creación, se incorporó como una de las funciones del Tribunal Fiscal, la de unificar la jurisprudencia administrativa tributaria⁵⁵.

En otras palabras, el Tribunal Fiscal no se sitúa como un órgano que va resolver un conflicto entre dos partes (administrados) con intereses contrapuestos, defendidos ante su instancia; su justificación se encuentra en dar una respuesta al Administrado desde la propia administración, a partir de un órgano técnicamente especializado, que busca garantizar la unidad en lo tributario.

A partir del contenido del artículo 149º del Código Tributario⁵⁶ se ha sustentado la tesis de que el procedimiento de apelación ante el Tribunal Fiscal constituye un procedimiento trilateral, en el que existen dos partes o dos interesados, o administrados (de un lado el deudor, y del otro la SUNAT o los gobiernos descentralizados) y un tercer (Tribunal Fiscal) ente que sería el encargado de resolver la controversia existente⁵⁷.

Teniendo en cuenta las ideas planteadas, una interpretación más razonable puede encontrarse en la posición que vincula esta norma con la aplicación del llamado principio de la verdad material en su máxima expresión⁵⁸, es decir, dotar a la Administración Tributaria de un papel activo que coadyuve a la función del Tribunal Fiscal, ya que finalmente, ambos tienen como objetivo dotar de legitimidad al acto tributario emitido. Y, de otro lado, se puede considerar que el artículo 149º del Código Tributario busca poner en evidencia que en la instancia de la apelación, la Administración carece de sus anteriores atribuciones y prerrogativas, y por ello, con mayor razón, el órgano gestor debe acatar lo resuelto por el órgano que tiene la función de resolver en última instancia de la vía Administrativa de la que forma parte. El procedimiento seguido ante el Tribunal Fiscal constituye la continuación de un único procedimiento, en donde el interesado o afectado continúa siendo el administrado.

4. Reflexión Final

El presente artículo no niega las posibilidades presentadas en la introducción y en el desarrollo del trabajo, como son la aplicación del control difuso por el Tribunal Fiscal, el reconocimiento a la Administración Activa de la posibilidad de hacer uso de la queja contra el Tribunal Fiscal, mantener en este órgano un deber probatorio, el reexamen o la modificación de los actos impugnados aún cuando perjudique al deudor tributario.

Tampoco se está de acuerdo con cada una de estas opciones; en realidad, no han sido objeto de análisis. La finalidad, como ya se había anunciado, ha sido la de desarrollar los argumentos que sustentan la tesis de que el procedimiento seguido ante el Tribunal por la impugnación de actos tributarios emitidos por la SUNAT, no forma parte de la clasificación prevista por la Ley del Procedimiento Administrativo General bajo la denominación de procedimiento trilateral. Se ha buscado explicar que la SUNAT no actúa como una parte o un administrado, y por lo tanto, los argumentos que se presenten a favor de alguna de las posiciones comentadas deben tener en cuenta esta diferencia respecto de los otros tribunales administrativos que si actúan como órganos de resolución en esta clase de procedimientos.

Ha quedado fuera de campo de estudio, el caso de los gobiernos locales, supuesto en el que hay un tema

54 GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Tratado de Tributación*. Tomo I. Volumen 2. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, p.283.

55 El artículo 5 del Decreto Supremo Nº 5 del 28 de febrero de 1964 ya incorporaba esta función, que se ha mantenido hasta el actual artículo 101º del Código Tributario- cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF y modifica por el Decreto Legislativo Nº 953-, norma que regula las funciones del Tribunal Fiscal.

56 El artículo 149º del Código Tributario señala que "La Administración Tributaria será considerada parte en el procedimiento de apelación, pudiendo contestar la apelación, presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan.

57 A favor de esta posición se encuentran, por ejemplo: DURÁN ROJO, Luis. "El derecho a probar en el procedimiento contencioso tributario". En: Revista Vectigalia. Nº 1, 2005, p. 143.

58 CHAU QUISPE, Lourdes y EZETA CARPIO, Sergio. Op. Cit, p. 653.

adicional que adquiere notable relevancia. Se trata de la autonomía constitucionalmente reconocida para estos entes descentralizados


La idea del autocontrol o control en la propia administración, se resquebraja cuando se sale del ámbito político de emisión del acto. Las razones que justifican el control en el Tribunal Fiscal, una entidad del gobierno central, no pueden ser las mismas que para el caso de la SUNAT.

En la idea de unidad desarrollada por el Tribunal Constitucional, como argumento que justificaría las distintas limitaciones desde el gobierno central a los gobiernos locales, puede encontrarse la brújula para el análisis.

Si bien, los gobiernos locales se constituyen como instancias políticas descentralizadas, y por lo tanto gozan de autonomía, es decir, se garantiza que en los asuntos que constitucionalmente les atañen, puedan desarrollar las potestades necesarias para garantizar su

autogobierno; ello no significa que en el ejercicio de su autonomía no formen parte de un mismo Estado, de una estructura general y por lo tanto deban actuar de acuerdo al principio de unidad⁵⁹.

A partir de la visión unitaria del Estado, el Tribunal Constitucional ha desarrollado el criterio de que los órganos centrales de gobierno están autorizados a intervenir para que las diferencias entre los diversos entes descentralizados no lleguen a vulnerar la unidad del sistema, que en el ámbito tributario se materializaría en los derechos fundamentales y una política tributaria integral⁶⁰.

Es desde este esquema que se debe analizar el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, establecer si la salvaguarda de una posible unidad dañada justifica la existencia de un Tribunal Administrativo de alcance nacional como el Tribunal Fiscal, encargado de establecer en última instancia administrativa la interpretación y aplicación de las normas tributarias a todos los contribuyentes de los tributos municipales. 

59 En ese sentido, el Tribunal Constitucional en la Sentencia de fecha 16 de mayo de 2005, recaída en el Expediente N° 00053-2004-Pi/TC, en el Fundamento VII, B, &3, ha señalado que "... una primera regla para evaluar el ejercicio de la autonomía municipal es que su contenido nunca puede oponerse al principio de unidad, dado que, en un Estado unitario y descentralizado como el nuestro, la autonomía se considera como "parte del todo", y sólo vista desde esta perspectiva puede alcanzar su verdadera dimensión.

60 Para un desarrollo mayor sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en este aspecto, ver: CHIRI GUTIÉRREZ, Isabel. "La potestad tributaria en un estado descentralizado". En: *Revista No 2 de Derecho Virtual*. (www.derechovirtual.com).