



Luis Hernández Berenguel^(*)

La nulidad a que se refiere el último párrafo del **artículo 150 del código tributario**

“HOY EN DÍA EXISTE UN PERMANENTE INCUMPLIMIENTO POR PARTE DE LAS AUTORIDADES ENCARGADAS DE RESOLVER DENTRO DE LOS PLAZOS QUE DE MANERA PERENTORIA FIJA NUESTRO CÓDIGO TRIBUTARIO, LO QUE INCLUSIVE PENALIZA INDEBIDAMENTE AL CONTRIBUYENTE QUE AL FINAL NO LOGRA UNA RESOLUCIÓN EN ÚLTIMA INSTANCIA QUE LE SEA FAVORABLE, INCREMENTÁNDOSE LA DEUDA EN INTERESES MORATORIOS QUE SÓLO SON OCASIONADOS POR EL ESTADO AL INCUMPLIR LOS PLAZOS QUE LA LEY ESTABLECE PARA RESOLVER”.

El presente trabajo tiene por objeto comentar los verdaderos alcances del último párrafo del artículo 150 del Código Tributario.

1. El último párrafo del artículo 150 del código tributario

La norma contenida en el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario está referida a los procedimientos administrativos contenciosos en materia tributaria que se encuentran en última instancia. Esto es, aquéllos que deben ser resueltos por el Tribunal Fiscal.

El texto de dicho último párrafo es el siguiente:

“El Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia; en tal caso declarará la insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponde”⁽¹⁾.

Imaginemos un caso concreto en que un contribuyente ha interpuesto oportunamente un recurso de reclamación contra una resolución de determinación emitida y notificada por la SUNAT sobre Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio más sus correspondientes intereses

(*) Socio Fundador de Hernández & Cía. Abogados. Miembro del Comité Consultivo Nacional de la Asociación Civil IUS ET VERITAS.

(1) El acto administrativo nulo es ineficaz, pues no produce los efectos que persigue quien lo dictó. La insubsistencia es un concepto usado en esta norma para expresar que el acto administrativo nulo, en la hipótesis planteada por la referida norma, obliga a reponer el proceso al estado inmediato anterior a su producción, para que el órgano que lo expidió emita un nuevo acto.



La nulidad a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario

moratorios, y contra una resolución de multa vinculada a los reparos formulados en dicha resolución de determinación y que incluye también intereses moratorios.

Asumamos que la resolución de determinación ha formulado seis reparos que incrementan la base imponible declarada oportunamente por el contribuyente y, consecuentemente, aumentan el Impuesto a la Renta del ejercicio, quedando una diferencia por pagar a cargo del contribuyente que proviene justamente de la formulación de los citados reparos.

Asimismo, la resolución de multa aplica una sanción pecuniaria por el impuesto omitido por el contribuyente, a la que adiciona los correspondientes intereses moratorios.

El contribuyente interpone el recurso de reclamación objetando la formulación de los seis reparos. La resolución de primera instancia confirma tanto la resolución de determinación como la resolución de multa, declarando infundada la reclamación en su totalidad. Empero, al resolver la SUNAT sólo examina y decide sobre cuatro de los seis reparos y omite examinar y decidir sobre los dos reparos restantes.

El contribuyente formula oportunamente el recurso de apelación contra la resolución de primera instancia. ¿Qué debe hacer el Tribunal Fiscal en este caso concreto, habida cuenta del contenido del último párrafo del artículo 150 del Código Tributario?

2. El supuesto que da lugar a la aplicación del último párrafo del artículo 150 del código tributario

El citado último párrafo tiene dos partes. En la primera de ellas establece el supuesto que de darse en la realidad, permite su aplicación y, de otro lado, la consecuencia que genera el acaecimiento en la realidad de dicho supuesto. La segunda parte señala el tipo de declaración que le corresponde emitir al Tribunal Fiscal para reflejar dicha consecuencia.

El supuesto que hace aplicable la norma citada consiste en que la resolución de primera instancia apelada no haya examinado ni decidido todos los aspectos controvertidos. Caso justamente del ejemplo consignado en el punto 1 de este trabajo, en que a pesar de haber declarado infundada totalmente la reclamación, realmente la resolución de primera

“(…) NO HAY ARGUMENTO ALGUNO PARA CONCLUIR VÁLIDAMENTE EN EL SENTIDO QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 150 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ORDENA AL TRIBUNAL DECLARAR LA NULIDAD E INSUBSISTENCIA TOTAL DE LA RESOLUCIÓN APELADA, PROHIBIÉNDOLE PRONUNCIARSE AL MISMO TIEMPO SOBRE LOS ASPECTOS QUE YA HAN SIDO EXAMINADOS Y RESUELTOS EN PRIMERA INSTANCIA”.

instancia ha omitido examinar y decidir sobre dos de los seis reparos impugnados.

¿Cómo puede ocurrir que una resolución que ha declarado infundada en su totalidad una reclamación, sin embargo no haya examinado ni resuelto determinados aspectos?

Recordemos que todos los actos de la Administración Tributaria deben ser motivados. La falta de motivación es causal de nulidad del acto emitido. La necesidad de motivación de los actos de la Administración Tributaria está expresamente recogida en el artículo 103 del Código Tributario, al señalar que: “Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos”.

Por ello, cuando el acto administrativo no es motivado se incurre en causal de nulidad de pleno derecho pues se produce un vicio por contravención de la norma imperativa de la ley. Tal nulidad está expresamente prevista en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.



Luis Hernández Berenguel

Conviene referirse a lo que señala el artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General en cuanto a la motivación. Según el numeral 6.1 la motivación debe ser expresa, lo que significa que exista "(...) una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del acto específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a las anteriores justifican el acto adoptado". Agrega el numeral 6.3 que: "No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto".

Ocurre entonces que si bien una resolución puede declarar infundada en su totalidad una reclamación, al mismo tiempo puede carecer parcialmente de motivación. En el ejemplo que venimos proponiendo se da esa situación de falta de motivación parcial, porque no existe un examen sobre dos de los seis reparos impugnados. Si no se ha producido el examen de dichos dos reparos ni de los argumentos y pruebas del reclamante, ni se indican las razones que justifican el acto administrativo por el que se confirman tales reparos, ello significa no cumplir con la exigencia de motivación.

Pues bien, producido entonces el supuesto regulado por el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, la primera parte de dicho artículo establece como consecuencia que el Tribunal Fiscal queda obligado a no pronunciarse sobre los aspectos no examinados ni resueltos en primera instancia. Nótese que en esa primera parte la norma no establece la prohibición para que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre aquellos aspectos -en este caso, sobre los cuatro reparos- que sí han sido objeto de examen y de resolución en primera instancia.

En nuestra opinión, la segunda parte del citado artículo 150 no hace sino precisar cómo es que formalmente debe reflejar el Tribunal Fiscal la consecuencia establecida. Lo que corresponde, formalmente, es que el Tribunal Fiscal declare la nulidad de la resolución apelada, reponiendo el proceso al estado que corresponda -es decir, regresando el expediente a la instancia inferior para que se produzca un acto motivado sobre los dos reparos que inicialmente no fueron examinados-.

Ahora bien, como se trata de reflejar la consecuencia de una falta de motivación parcial lo que correspondería es una declaración de insubsistencia parcial. Refiriéndonos siempre al caso del ejemplo, siendo ello así el Tribunal Fiscal tendría que pronunciarse en última instancia sobre los cuatro reparos que sí fueron examinados y resueltos en primera instancia. La declaración de insubsistencia quedaría circunscrita a los otros dos reparos.

De esta manera, el Tribunal Fiscal definiría en última instancia sobre los cuatro reparos ya examinados y resueltos en primera instancia. El expediente regresaría a primera instancia para un pronunciamiento motivado sobre los otros dos reparos. Una vez notificada al contribuyente la resolución que contenga este pronunciamiento, procedería a interponer el recurso de apelación correspondiente sólo si tal pronunciamiento le fuera desfavorable. La apelación sobre los dos reparos en cuestión sería finalmente resuelta en última instancia administrativa por el Tribunal Fiscal.

En conclusión, creemos que, en principio, corresponde interpretar que el Tribunal Fiscal debe declarar la nulidad e insubsistencia parcial de la resolución apelada y simultáneamente pronunciarse sobre aquellos aspectos que fueron examinados y resueltos en primera instancia en razón de que, respecto de éstos, el acto administrativo se encuentra debidamente motivado.

3. Procedencia de una declaración de nulidad parcial

El Código Tributario nada señala respecto de la procedencia de declarar la nulidad parcial de un acto administrativo. Empero, resulta plenamente aplicable lo que señala el artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, específicamente en el numeral 13.2.



La nulidad a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario

El referido numeral 13.2 expresamente establece lo siguiente: “La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario”.

Como se puede observar, nada impide declarar una nulidad parcial de la resolución apelada por falta de motivación parcial. Si en el ejemplo propuesto los aspectos controvertidos son seis distintos -seis reparos originalmente formulados-, totalmente independientes unos de otros, no hay razón alguna para declarar la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada, difiriendo el pronunciamiento final en la vía administrativa sobre los cuatro reparos respecto de los cuales la resolución apelada se encuentra debidamente motivada.

4. ¿El último párrafo del artículo 150 del código tributario contiene una disposición legal en contrario que impida una declaración de nulidad parcial de la resolución apelada?

Se ha visto ya que el numeral 13.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General admite la declaración de nulidad parcial del acto administrativo, salvo disposición legal en contrario.

Una interpretación literal del último párrafo del artículo 150 del Código Tributario lleva rápidamente a concluir que no contiene en forma expresa ninguna disposición en contrario que impida una declaración de nulidad parcial.

¿Puede interpretarse que, más allá de la letra del citado último párrafo, éste sólo puede ser interpretado en el sentido que tácitamente contiene tal prohibición?

La disposición legal en contrario de una declaración parcial de nulidad tiene que encontrarse debidamente justificada. Es decir, tal disposición legal en contrario sólo puede estar basada en razones que permitan concluir que se trata de una prohibición racional.

Por lo tanto, dentro de este orden de ideas, la pregunta que en este caso hay que formularse y responder es si habría alguna racionalidad en prohibir que el Tribunal Fiscal declare tal nulidad parcial y resuelva en última instancia administrativa respecto

de los cuatro reparos por los que la resolución apelada se encuentra debidamente motivada.

Acabamos de señalar que de manera expresa no existe norma alguna que prohíba tal declaración. De otro lado, el análisis efectuado en el punto 2 de este trabajo, permite inferir que la parte final del último párrafo del artículo 150 del Código Tributario sólo busca expresar la manera como formalmente -a través de una declaración de nulidad e insubsistencia parcial- el Tribunal Fiscal debe reflejar la consecuencia prevista en la primera parte de dicho párrafo cuando se produce el supuesto consistente en que la resolución apelada no ha examinado ni resuelto determinados aspectos objeto de reclamación.

5. ¿Qué intereses estaría protegiendo una norma que impida al tribunal fiscal declarar la nulidad e insubsistencia parcial de la resolución apelada?

En nuestro concepto, es preciso encontrar razones suficientes que permitan interpretar que el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, de un lado, obliga al Tribunal Fiscal a declarar la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada -a la que en adelante llamaremos resolución de primera instancia “A”- cuando ésta ha omitido examinar y resolver sobre determinados aspectos que han sido materia de reclamación y, de otro lado, consecuentemente le impide resolver ya en última instancia administrativa sobre aquellos reparos confirmados por la resolución apelada respecto de los cuales ésta se ha pronunciado mediante una decisión debidamente motivada.

Téngase en cuenta que la declaración de nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada implica reponer el proceso al estado que corresponda -es decir, regresarlo a primera instancia-.



Luis Hernández Berenguel

Al regresar el expediente a primera instancia, ¿qué debe hacer el órgano resolutor de primera instancia? Lo único que le corresponde es examinar y resolver sobre aquellos dos reparos en que no generó con anterioridad una resolución debidamente motivada. Nos parece que el órgano resolutor de primera instancia no puede pronunciarse otra vez en su nueva resolución -a la que en lo sucesivo llamaremos resolución "B"- sobre aquellos reparos que anteriormente fueron evaluados y confirmados por él, limitándose en todo caso a mencionar que ellos han sido confirmados a través de la resolución "A", reiterando tal confirmación. Emitida la resolución "B", ésta le debe ser notificada al interesado, quien formulará un nuevo recurso de apelación. Concedida la apelación y elevado el expediente al Tribunal Fiscal, éste finalmente resolverá sobre la totalidad de los reparos impugnados inicialmente -siguiendo el ejemplo propuesto, resolverá sobre los cuatro reparos que fueron objeto de la resolución "A" y sobre los dos reparos que han sido objeto de un pronunciamiento motivado a través de la resolución "B"-.

Nos parece evidente que la declaración de nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada no puede tener por objeto que el órgano resolutor de primera instancia resuelva nuevamente sobre los reparos que ya tuvieron un pronunciamiento motivado en esa instancia.

Nótese que si fuera pertinente interpretar que corresponde que el Tribunal Fiscal proceda a declarar la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada, luego surgirán interrogantes adicionales cuyas consecuencias sólo acreditan lo absurdo que significaría obligar a tal declaración, tanto si la resolución "B" confirma los dos reparos que inicialmente no merecieron una resolución de primera instancia debidamente motivada como si deja sin efecto esos dos reparos.

Veamos. Nos parece indudable que la resolución "B" debe ser notificada al interesado, pues éste recién va a conocer a través de ella los argumentos en que se basa. Parece inobjetable que la única vía para que el expediente regrese al Tribunal Fiscal para obtener el pronunciamiento final en la vía administrativa sobre los cuatro reparos confirmados por la resolución "A", y sobre los dos reparos confirmados por la resolución "B" si fuere el caso, supone necesariamente que dentro del término de ley el interesado interponga recurso de apelación de la resolución "B".

Si el interesado no apela de la resolución "B" dentro del plazo, le podrán cobrar coactivamente el Impuesto a la Renta recaído sobre los seis reparos, más sus intereses moratorios, así como la totalidad de la correspondiente multa y sus intereses moratorios, pese a que oportunamente había apelado de la resolución "A".

Esta interrogante y otras que podrían formularse, generan respuestas que inexorablemente conducen a reconocer el entrampamiento del procedimiento y, por lo tanto, a calificar lo absurdo de la norma contenida en el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario si ésta tuviera que ser interpretada en el sentido que el Tribunal Fiscal no tiene otra opción que declarar la nulidad e insubsistencia total de la resolución "A" apelada.

Como primera cuestión, entonces, la declaración de nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada entrampa el proceso complicando inútilmente el derecho de defensa del contribuyente.

¿Hay alguna cuestión de fondo que justifique que el Tribunal Fiscal se vea obligado a una declaración de nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada?

Veamos una segunda cuestión. Existe discusión respecto de si es imprescindible la existencia de una pluralidad de instancias en la vía administrativa como una garantía del "debido proceso administrativo". Es cierto que nuestro Código Tributario establece para el procedimiento administrativo una pluralidad de instancias- doble instancia y, a veces, triple instancia, permitiendo la única instancia sólo cuando el interesado así lo decide y siempre que se trate de cuestiones de puro derecho- y es verdad que dentro de esta óptica el propio artículo 150 del citado Código no le permite al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre aspectos



La nulidad a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario

que no han sido examinados ni resueltos por la resolución apelada.

Sin embargo, existe doctrina que niega la necesidad de una pluralidad de instancias en la vía administrativa y es éste el pensamiento de nuestro Tribunal Constitucional expresado en su Sentencia de 26 de agosto de 2003, recaída en el Expediente 010-2001-AI/TC, con motivo de una acción de inconstitucionalidad promovida por la Defensoría del Pueblo. En dicha demanda se cuestionaba la constitucionalidad de la Ordenanza 290 de la Municipalidad Metropolitana de Lima, de fecha 18 de setiembre de 2000, en cuanto establecía el recurso de revisión respecto de cualquier decisión expedida en segunda instancia por las municipalidades distritales de la provincia de Lima.

La demanda fue declarada fundada. En el fundamento 2 el Tribunal Constitucional señala que: “La demandada ha justificado la introducción del recurso de revisión en el procedimiento administrativo municipal, alegando que su inexistencia lesionaría el derecho al debido proceso administrativo y, particularmente, los derechos a la pluralidad de instancias y a la defensa, apoyándose para ello en lo que en su momento sostuviera la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima en un proceso constitucional de amparo”.

Sobre el particular, la tesis del Tribunal Constitucional surge, entre otros, del fundamento 3 de su sentencia, que a la letra señala:

“El Tribunal Constitucional no comparte tal criterio. En efecto, el derecho a la pluralidad de instancias no es un contenido esencial del derecho al “debido proceso administrativo” -pues no toda resolución es susceptible de ser impugnada en dicha sede-; pero sí lo es del derecho al debido proceso “judicial”, pues la garantía que ofrece el Estado constitucional de derecho es que las reclamaciones de los particulares contra los actos expedidos por los órganos públicos, sean resueltas por un juez independiente, imparcial y competente, sede ésta en la que, además, se debe posibilitar que lo resuelto en un primer momento pueda ser ulteriormente revisado, cuando menos, por un órgano judicial superior”.

“A juicio del Tribunal, tras la conceptualización del derecho al debido procedimiento administrativo expresada por la

demandada, subyace una idea errada de la configuración y justificación de la vía administrativa. En efecto, llevado al absurdo, con ella implícitamente se termina afirmando que las reclamaciones del administrado contra el Estado tienen su ámbito primario y natural de solución en el procedimiento administrativo y, sólo subsidiariamente, en el ámbito del proceso judicial, cuando, en principio, toda resolución administrativa es susceptible de ser impugnada en sede jurisdiccional”.

“Evidentemente, se trata de una interpretación que no guarda relación con el principio del Estado de derecho, que, como se ha dicho, garantiza a los individuos que la solución de sus conflictos -con el Estado o con otros particulares- puedan dilucidarse ante un tribunal de justicia competente, independiente e imparcial. Es en relación con el tercero imparcial, esto es, con referencia al órgano judicial, que el legislador debe garantizar la existencia, cuando menos, de una dualidad de instancias de resolución de conflictos, así como los medios (impugnatorios) apropiados para posibilitar su acceso”.

“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



Luis Hernández Berenguel

medida que, irrazonable y desproporcionadamente, disuada, imposibilite o impida el acceso del particular a un tribunal de justicia”.

“En ese sentido, estima el Tribunal Constitucional que, si el legislador prevé la obligatoriedad del agotamiento de la vía administrativa, una exigencia derivada del derecho de acceso a la justicia es que éste sea configurado de la manera más breve como sea posible, pues de ese modo se optimiza mejor el principio *pro actione*”.

Ahora bien, al margen de esta discusión sobre si es imprescindible o no la pluralidad de instancias en la vía administrativa, lo real y concreto es que el Código sí lo considera necesario. Pero aún en la hipótesis que ésta fuera la tesis pertinente, en el caso del ejemplo propuesto se cumple perfectamente con la posición de pluralidad adoptada por el Código Tributario, si el Tribunal Fiscal únicamente declara la nulidad e insubsistencia parcial de la resolución apelada para que el órgano resolutor de primera instancia se pronuncie sobre los dos reparos no examinados, y al mismo tiempo -en segunda instancia, porque la resolución apelada si examinó y resolvió con acatamiento a la exigencia de motivación-resuelva sobre los cuatro reparos restantes.

Una tercera cuestión lleva a reconocer que impedirle al Tribunal Fiscal que se pronuncie sobre los aspectos ya examinados y resueltos en primera instancia, no protege ni al contribuyente ni al Fisco, sino que por el contrario perjudica a ambos, al diferir en el tiempo el pronunciamiento sobre tales cuatro aspectos por parte del Tribunal Fiscal, más aún habida cuenta que al final los temas de discusión se ventilarán en sede jurisdiccional.

En efecto, tal diferimiento ocasionará que en caso que finalmente, cuando regrese el expediente al Tribunal Fiscal, éste mantenga dichos cuatro reparos, la deuda del contribuyente se habrá incrementado con intereses moratorios que pudieron haberse evitado si conjuntamente con la declaración de nulidad e insubsistencia parcial de la resolución apelada el Tribunal Fiscal hubiera resuelto sobre los mencionados aspectos, permitiéndole al contribuyente liquidar de inmediato su deuda y pagarla acto seguido.

En el caso contrario, si al regresar el expediente al Tribunal Fiscal, éste levantara los reparos que originalmente habían

sido objeto de pronunciamiento motivado en primera instancia, se habría mantenido durante un buen tiempo adicional la indefinición sobre tales aspectos, con los posibles perjuicios ocasionados al contribuyente al tener que reflejar eventualmente una contingencia tributaria que finalmente no existe y provocar ello, inclusive, su difícil o nulo acceso a operaciones de financiamiento o de reorganización de sociedades, entre otras complicaciones.

Por otro lado, el Fisco en nada se hubiera beneficiado, en ninguna hipótesis, con la demora adicional en cuanto al pronunciamiento definitivo en la vía administrativa sobre los cuatro aspectos ya examinados y resueltos en primera instancia. Inclusive, eventualmente, la demora adicional en resolver en última instancia administrativa sobre tales aspectos podría haber disminuido las posibilidades de cobranza del Fisco si finalmente el Tribunal Fiscal mantiene los referidos reparos.

Hay una cuarta cuestión a tomar en cuenta. Hoy en día existe un permanente incumplimiento por parte de las autoridades encargadas de resolver dentro de los plazos que de manera perentoria fija nuestro Código Tributario, lo que inclusive penaliza indebidamente al contribuyente que al final no logra una resolución en última instancia que le sea favorable, incrementándose la deuda en intereses moratorios que sólo son ocasionados por el Estado al incumplir los plazos que la ley establece para resolver. Abusivamente, en estos casos la legislación vigente permite que se continúen generando intereses moratorios a cargo del contribuyente por una demora en resolver que no le es imputable.

La excesiva carga de expedientes que actualmente tiene el Tribunal Fiscal le impide resolver dentro de los plazos de ley, pero esto, sin duda, no puede perjudicar al contribuyente que no es el causante de tal demora. Que



La nulidad a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario

en estas circunstancias el Código Tributario obligue al Tribunal Fiscal a declarar la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada no hace más que agravar este abuso, alargando aún más los tiempos para resolver y por lo tanto incrementando la deuda en mayores intereses moratorios si finalmente el Tribunal Fiscal mantiene los reparos.

Finalmente, la declaración de nulidad e insubsistencia total contradice el argumento del Tribunal Constitucional, en el sentido que es principio del Estado de derecho garantizar a los individuos que la solución de sus conflictos se resuelvan ante un tribunal de justicia competente, independiente e imparcial y que, por lo tanto, "(...) si el legislador prevé la obligatoriedad del agotamiento de la vía administrativa, una exigencia derivada del derecho de acceso a la justicia es que éste sea configurado de la manera más breve como sea posible (...)".

Todo esto nos lleva a sostener que no hay argumento alguno para concluir válidamente en el sentido que el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario ordena al Tribunal declarar la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada, prohibiéndole pronunciarse al mismo tiempo sobre los aspectos que ya han sido examinados y resueltos en primera instancia.

Interpretar que la norma obliga al Tribunal a tal cosa es recurrir a lo absurdo para establecer el sentido de las disposiciones vigentes, siendo así que hay forma de darle un contenido racional por la vía de admitir una declaración de nulidad e insubsistencia parcial.

La interpretación racional de la norma lleva pues en este caso a concluir que el Tribunal Fiscal debe al mismo tiempo, de un lado, resolver en última instancia administrativa sobre los aspectos examinados y resueltos en primera instancia y, de otro lado, declarar la nulidad e insubsistencia parcial de la resolución apelada en cuanto a los reparos que no fueron objeto de examen y resolución motivada en la primera instancia.

6. ¿Podría existir algún caso en que proceda la declaración de nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada?

Podría darse el caso, regresando al ejemplo mencionado en el

punto 1 de este trabajo, que para pronunciarse el Tribunal Fiscal sobre los cuatro reparos que han sido objeto de examen y pronunciamiento en primera instancia sea absolutamente indispensable el examen y pronunciamiento sobre los otros dos reparos. Es decir, que hay tal vinculación entre unos y otros que no se puede resolver sobre los cuatro reparos ya examinados en primera instancia si no hay un examen y pronunciamiento previo motivado sobre los dos reparos restantes.

Evidentemente, si éste fuera el caso se justificaría -pero sólo para este caso- que el Tribunal Fiscal no se pronuncie sobre ninguno de los reparos y declare la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada. Ello bajo la premisa de que en nuestro sistema el Código Tributario exige, como derecho fundamental del contribuyente, una pluralidad de instancias administrativas.

Ello coincide con la exigencia contenida en el numeral 13.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General para que proceda la nulidad parcial. En efecto, dicho numeral, en cuanto señala que la nulidad parcial del acto administrativo no se extiende "(...) a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, (...)", implícitamente reconoce que si estamos frente a reparos independientes unos de otros, de manera que se puede resolver sobre cada uno de ellos de manera independiente sin que para ello sea necesario tener en cuenta los otros reparos, es perfectamente posible -además, de lógico y racional, como creemos haber demostrado- que no se difiera el pronunciamiento final en la vía administrativa sobre los reparos respecto de los cuales la resolución apelada se ha pronunciado cumpliendo con el deber de motivación, declarando entonces simultáneamente la nulidad parcial de la resolución apelada en cuanto ella confirma reparos que no han sido debidamente examinados.



Luis Hernández Berenguel

Dentro de este orden de ideas, si los reparos son dependientes unos de otros, no siendo posible resolver en última instancia administrativa sobre cualquiera de ellos sin resolver sobre los otros, admitida la pluralidad de instancias en la vía administrativa procedería que el Tribunal Fiscal declare la nulidad total de la resolución apelada y reponga el procedimiento a la instancia precedente.

7. Supuesto 56 contenido en el acta del anexo de reunión de sala plena del tribunal fiscal 2009-19

En el Acta de Reunión de Sala Plena 2009-19 de fecha 26 de octubre de 2009, se aprobó el Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal. Según aparece de dicha Acta, tal Glosario “(...) tiene por objetivo unificar y uniformizar los fallos que se emplean en las resoluciones que emite el Tribunal Fiscal, en aras de los principios de predictibilidad y seguridad jurídica, debiendo, por lo tanto, ser de obligatorio cumplimiento para todos los Vocales”.

El Supuesto 56 contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena 2009-19 se refiere a la norma contenida en el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario que hemos venido analizando. Al efecto plantea la siguiente hipótesis:

“Cuando al amparo del artículo 150 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal no pueda pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados ni resueltos en primera instancia”.

Para tal hipótesis, el Supuesto 56 obliga al Tribunal Fiscal a que se declare la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada, con lo cual el proceso debe ser íntegramente repuesto a la instancia anterior.

Luego del análisis expuesto a lo largo de este trabajo, tendríamos que concluir que la nulidad a ser declarada por el Tribunal Fiscal, debe ser: (i) parcial, si es que los reparos reclamados son absolutamente independientes y desvinculados entre sí, de manera tal que la nulidad parcial sólo debe referirse a aquellos que no han sido examinados ni resueltos por la apelada y que, simultáneamente a la declaración de nulidad parcial, el Tribunal Fiscal debe resolver los restantes reparos en última instancia administrativa; (ii) total, si no es posible resolver sobre los reparos que han sido

examinados y resueltos en primera instancia cumpliendo con el deber de motivación por estar íntimamente vinculados y dependientes de los reparos sobre los que no ha existido un análisis debido en primera instancia, pues para resolver en definitiva sobre aquéllos es preciso resolver también sobre estos últimos.

Sin embargo, el Supuesto 51 del Glosario admite una tercera posibilidad, como lo veremos a continuación, que consistiría en que el Tribunal Fiscal puede resolver sobre todos los reparos reclamados sin necesidad de declarar la nulidad parcial ni la nulidad total de la resolución apelada.

8. Supuesto 51 contenido en el acta del anexo de reunión de sala plena del tribunal fiscal 2009-19

El Supuesto 51 contenido en el Anexo de dicha Acta dispone que el fallo que debe emitir el Tribunal es: declarar nula la apelada y emitir el fallo que corresponda al caso.

A la letra, el Supuesto 51 señala lo siguiente:

“Cuando la apelada no decide sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente de acuerdo con el artículo 129 del Código Tributario, y se tenga los elementos para emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia al amparo de lo dispuesto por el artículo 217 de la Ley 27444”.

A su vez, el artículo 217 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Ley 27444, establece lo siguiente:

“217.1 La resolución del recurso estimará en todo o en parte o desestimará las pretensiones formuladas en el mismo o declarará su inadmisión.



La nulidad a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario

217.2 Constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad, además de la declaración de nulidad, resolverá sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que el vicio se produjo”

El artículo 129 del Código Tributario, a que hace referencia el Supuesto 51 del Glosario, señala lo siguiente:

“Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente”.

Como se puede observar, la referencia al artículo 129 del Código Tributario que contiene el Supuesto 51 del Glosario está también contenida, aunque de manera implícita en el Supuesto 56 de dicho Glosario, porque en este último Supuesto -en que según el Glosario lo que corresponde es que el Tribunal Fiscal declare la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada- lo que ha ocurrido es justamente la violación de una de las hipótesis mencionadas en el artículo 129 -es decir, que la resolución apelada no ha decidido sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados-.

La particularidad del Supuesto 51 del Glosario es la alusión a que resulta aplicable el artículo 217 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y, por lo tanto, la obligación del Tribunal Fiscal de declarar nula la resolución apelada y emitir el fallo que corresponda sobre el fondo del asunto -es decir, sobre todos los reparos que fueron objeto de reclamación-, siempre que -como lo señala el numeral 217.2- se cuente con los elementos suficientes para ello.

Es decir, aún en la hipótesis de que la resolución apelada -como en el caso del ejemplo propuesto- hubiera incurrido en falta de motivación respecto de algunos de los reparos reclamados, si en el expediente se cuenta con los elementos para un pronunciamiento final, el Tribunal Fiscal declararía la nulidad de la resolución apelada y, simultáneamente, resolvería sobre la totalidad de los reparos impugnados.

La existencia del artículo 217 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, a la que el propio Tribunal Fiscal se remite al regular el Supuesto 51 que contiene el Acta de

Reunión de Sala Plena 2009-19, avala nuestra interpretación en el sentido que no cabe afirmar que el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario: (i) obliga inexorablemente al Tribunal Fiscal a declarar la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada cuando alguno o algunos de los aspectos controvertidos no han sido examinados ni resueltos en primera instancia, (ii) prohíbe al Tribunal pronunciarse sobre aquellos aspectos que sí fueron examinados y resueltos cumpliendo con el deber de motivación en primera instancia.

Si como dice el numeral 2 del artículo 217 de la Ley del Procedimiento Administrativo General se debe resolver el fondo del asunto si se cuenta con los elementos suficientes para ello, tenemos aquí un argumento adicional para llegar a la conclusión de que el Tribunal Fiscal no solamente tendría que pronunciarse sobre los aspectos que han sido examinados y resueltos en primera instancia sino también sobre aquellos aspectos controvertidos respecto de los cuales la resolución apelada no está motivada.

9. Conclusiones

En resumidas cuentas, teniendo presente el texto de los artículos 129 y 150, último párrafo, del Código Tributario, los artículos 13 -en especial, el numeral 13.2- y 217 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y los Supuestos 51 y 56 del Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal aprobado según Acta de Reunión de Sala Plena 2019-19 de 26 de octubre de 2009, podemos arribar a las siguientes tres conclusiones respecto de la manera como debe actuar el Tribunal Fiscal al conocer apelaciones de resoluciones que no han examinado ni resuelto en acatamiento del deber de motivación alguno o algunos de los aspectos que han sido objeto de reclamación.



Luis Hernández Berenguel

Las conclusiones apuntan a que el Tribunal Fiscal: (i) declare la nulidad e insubsistencia parcial de la resolución apelada; (ii) declare la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada; (iii) resuelva sobre el fondo del asunto.

Las conclusiones anteriormente enunciadas toman como punto de partida la existencia de una resolución apelada que ha examinado y decidido cabalmente en sujeción al deber de motivación sobre algunos de los aspectos reclamados -en el ejemplo propuesto, sobre cuatro de los seis reparos reclamados-, careciendo de motivación respecto de los dos reparos restantes.

Si producida tal situación, el Tribunal Fiscal cuenta con los elementos suficientes para resolver sobre el fondo del asunto respecto de los seis reparos reclamados, de acuerdo con el Supuesto 51 del Glosario debe declarar la nulidad de la resolución apelada y resolver sobre la totalidad de los aspectos impugnados. En tal caso, el expediente ya no regresará a primera instancia, salvo para cuantificar la deuda en cumplimiento de lo que resuelva el Tribunal Fiscal, lo que a su vez permitirá un pronto acceso a la vía judicial que es en la que en definitiva corresponderá poner fin a la controversia.

Si en cambio, el Tribunal Fiscal no cuenta en el expediente con los elementos suficientes para resolver en su totalidad sobre el fondo del asunto, pero resulta que los reparos reclamados son absolutamente independientes y desvinculados entre sí, de manera que nada impide que se resuelva sobre unos porque ello no depende de lo que se resuelva sobre los otros, corresponderá que: (i) el Tribunal Fiscal declare la nulidad e insubsistencia parcial de la resolución apelada, reponiendo el proceso a la primera instancia para que el órgano resolutor de primera instancia examine y decida sobre aquellos reparos en que no hubo acatamiento al deber de motivación, (ii) pero al mismo tiempo el Tribunal Fiscal resuelva en última instancia administrativa sobre aquellos reparos respecto de los cuales la resolución apelada se encuentra debidamente motivada.

Finalmente, si el Tribunal Fiscal no cuenta en el expediente con los elementos suficientes para resolver en su totalidad sobre el fondo del asunto, pero los reparos reclamados están íntimamente vinculados y son dependientes unos de otros de manera tal que no es posible resolver sobre unos sin haber resuelto sobre los otros, corresponderá que: (i) el Tribunal Fiscal declare la nulidad e insubsistencia total de la resolución apelada, reponiendo el proceso a la primera instancia para que el órgano resolutor de primera instancia examine y decida sobre aquellos reparos en que no hubo acatamiento al deber de motivación, (ii) y que al mismo tiempo, el Tribunal Fiscal suspenda su fallo en última instancia administrativa sobre los reparos respecto de los cuales la resolución apelada se encuentra debidamente motivada, en razón de la dependencia y vinculación de éstos con lo que se resuelva respecto de aquéllos.