

# EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

Jorge Danós Ordóñez\*

## 1. CONSIDERACIONES GENERALES ACERCA DEL PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

En una primera aproximación de carácter general podríamos definir al proceso contencioso – administrativo como el mecanismo ordinario previsto por nuestro ordenamiento constitucional para el control jurisdiccional de la actuación de los entes administrativos.

Mediante el proceso contencioso – administrativo se garantiza una de las conquistas básicas del Estado de Derecho, cual es la subordinación de toda la actividad administrativa a la legalidad.

En virtud del proceso contencioso – administrativo, los afectados por una actuación administrativa violatoria de sus derechos e intereses están constitucionalmente facultados para demandar ante el Poder Judicial la satisfacción jurídica de sus pretensiones contra la Administración Pública.

La doctrina de Derecho Administrativo caracteriza al proceso contencioso – administrativo como una de las diferentes técnicas o instrumentos de control de la Administración Pública<sup>1</sup>, “que tienen por finalidad última la defensa de los derechos e intereses legítimos de cada ciudadano en particular, a la vez que se pretende con ellos garantizar que toda actuación de la administración se encuentre sometida al principio de legalidad y que, en caso de quebrantamiento, se produzca la consecuente sanción jurídica”. En esa medida, el contencioso – administrativo constituye un mecanismo de control externo de la actuación admi-

*Una posibilidad que tiene el administrado para protegerse ante cualquier atropello de la administración es el iniciar un proceso contencioso – administrativo ante el Poder judicial con la finalidad de que éste revise la decisión administrativa final. Para dicho efecto, el administrado debe tener presente todos los aspectos que el inicio de esta acción implica.*

*Así, el autor del presente artículo hace un exhaustivo análisis de cómo se encuentra regulado este mecanismo protector, criticando actuales posturas tanto de la Administración como del Poder Judicial, de la legislación actual sobre el tema y de la doctrina nacional y extranjera.*

\* Abogado. Profesor de Derecho Administrativo en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad de Lima.

<sup>1</sup> BERMEJO VERA, José. “Derecho Administrativo Básico”. Parte General. Egido Editorial. Zaragoza 1997. p. 362.

nistrativa por órganos jurisdiccionales, mientras que los recursos administrativos que pueden interponer los particulares para impugnar un acto administrativo constituyen medios de control interno, también denominados de autocontrol de la Administración.

En el ámbito del procedimiento administrativo tributario, el control de tipo interno o autocontrol de la Administración Tributaria se manifiesta en los recursos administrativos (reclamación y apelación) contemplados por el Código Tributario, cuya resolución en última instancia corresponde al Tribunal Fiscal, órgano administrativo colegiado de carácter especializado cuyas resoluciones constituyen actos administrativos puros y simples que agotan la vía administrativa en materia tributaria, y que son susceptibles de control externo de carácter jurisdiccional a través del proceso contencioso-administrativo cuya resolución compete al Poder Judicial.

Llegado a este punto conviene tener presente las diferencias que la doctrina de Derecho Administrativo ha formulado entre las expresiones "procedimiento administrativo" y "proceso administrativo", que a decir de Velázquez Baquerizo<sup>2</sup> "esencialmente radica en el hecho de que mientras que el primero se lleva ante las propias autoridades de la administración, esto es, en sede administrativa; el segundo se conduce ante los órganos de la función judicial, competentes para conocer y resolver los recursos interpuestos, y tramitar la demanda que contiene la acción y ejercer la tutela jurídica en atención a las pretensiones procesales de los recurrentes y las que pudieren asistir a la administración...".

Como se observa, el concepto de procedimiento administrativo se refiere a las actuaciones que se realicen en la órbita administrativa, en la cual es la propia Administración –que actúa simultáneamente como parte y órgano de decisión de la controversia– quien dicta la correspondiente resolución, que por carecer de fuerza de verdad legal puede ser impugnada por los interesados ante el Poder Judicial, mientras que el concepto "proceso administrativo" o "contencioso-administrativo" ostenta un auténtico carácter jurisdiccional, por ser realizado ante una autoridad

imparcial e independiente, perteneciente a otro poder del Estado, cuyas decisiones tienen fuerza de verdad legal (cosa juzgada).

A fin de determinar con precisión los ámbitos de lo administrativo y lo jurisdiccional en la materia tributaria, consideramos conveniente revisar la posición de algunos de los autores de Manuales de Derecho Tributario de uso frecuente en nuestro medio, principalmente de origen argentino, cuya doctrina ha tenido bastante influencia en los estudios de Derecho en las Facultades de nuestro país. Tal es el caso de Jarach<sup>3</sup>, para quien inclusive el acto de determinación de la obligación tributaria practicado por la Administración Tributaria "tiene naturaleza de acto jurisdiccional y no de acto administrativo". Dicha tesis no es compartida por numerosos autores entre los que se cuenta Giuliani<sup>4</sup>, para quien "... el verdadero proceso (tributario) comienza con posterioridad a la clausura de la fase oficiosa de la actuación administrativa, esto es, con el recurso que el contribuyente deduce contra la determinación, o, en su caso, contra la aplicación de una sanción...". En opinión de Giuliani "... ese acto de disconformidad abre una nueva etapa, el contencioso, en el cual la Administración cesa en su posición preeminente de poder público para transformarse en parte de un proceso, en paridad de situación –por lo menos en lo fundamental– con el particular recurrente". En cambio para otros autores, como el maestro uruguayo Valdez Costa<sup>5</sup> "el contencioso-administrativo propiamente dicho se abre con posterioridad a la decisión definitiva, o sea, cuando se agota la vía administrativa con todos los recursos previstos en el respectivo ordenamiento jurídico". Similar es la posición de Villegas<sup>6</sup>, quien se adhiere al sistema que adopta el Modelo de Código Tributario para América Latina en el que se prevé una clara separación entre funciones administrativas y jurisdiccionales, al contener en el Título 4 del citado Modelo, denominado Procedimiento ante la Administración Tributaria, los recursos administrativos que se presentan ante la propia Administración Tributaria, que es parte en la controversia, y cuyas resoluciones serán siempre impugnables ante los organismos jurisdiccionales mediante los procedimientos estrictamente jurisdiccionales contenidos en el Título 5 del referido Modelo

<sup>2</sup> VELÁZQUEZ BAQUERIZO, Ernesto. "La Nueva Justicia Administrativa: Diagnóstico de Derecho Contencioso Administrativo y Fiscal en el Ecuador". Corporación Latinoamericana para el Desarrollo. Quito. 1995. p. 153.

<sup>3</sup> JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Abeledo – Perrot. 2da. Edición. Buenos Aires 1996. p. 437.

<sup>4</sup> FONROUGE, Carlos Giuliani. "Derecho Financiero". Depalma. 6ta Edición. Buenos Aires. 1997. Tomo II. p. 800 y especialmente 813.

<sup>5</sup> VALDEZ COSTA, Ramón. "El Principio de Igualdad de las Partes en la Relación Jurídico-Tributaria y sus Proyecciones en el Derecho Formal y Procesal". Buenos Aires. 1974. p.13, citado por Hector B. Villegas. "Curso de Finanzas...". p. 431.

<sup>6</sup> VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero". Depalma. 6ta. Edición. Buenos Aires 1997. p. 431 y 432. También ver p. 356 en la que explica las razones por las que considera que el procedimiento de determinación tributaria no constituye una actuación jurisdiccional sino más bien eminentemente administrativa.

denominado Contencioso Tributario, y cuyo conocimiento pertenece privativamente a órganos ajenos a la administración activa.

De las diferentes posiciones glosadas nos adherimos a la que distingue claramente entre el ejercicio de las funciones administrativas de fiscalización, determinación de la deuda tributaria, sancionadora, de recaudación y de resolución de los recursos administrativos a cargo de los organismos de la Administración Tributaria, y que reservan el ejercicio de la función jurisdiccional en estricto a los organismos judiciales mediante el conocimiento de los procesos contencioso – administrativos que interpongan los interesados contra resoluciones del Tribunal Fiscal que agotan la vía administrativa y que les son desfavorables.

Realizamos esta puntualización porque la mayor parte de los autores citados<sup>7</sup> está de acuerdo en que el denominado Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina es un organismo que, aunque forma parte del Poder Ejecutivo y por ende de la Administración Pública, tiene asignada autonomía funcional y se le reconoce el ejercicio de función jurisdiccional. Sin embargo esta última característica no es aceptada pacíficamente por otros autores de la misma nacionalidad, quienes no admiten que un organismo ubicado en el poder ejecutivo pueda ejercer función jurisdiccional. Tal es la opinión de Diez<sup>8</sup>, para quien “La justicia administrativa implica una actividad del órgano judicial que controla jurídicamente las actuaciones de la administración”, este autor comenta que “Han proliferado los organismos administrativos de aplicación o tribunales administrativos, con facultades de decisión, que resuelven en última instancia administrativa cuestiones de su competencia. Contra sus decisiones procede acción o recurso ante un tribunal judicial. Buena parte de la doctrina les reconoce facultades jurisdiccionales pero en realidad no son sino organismos de aplicación sometidos a ulterior control jurisdiccional por parte

del poder judicial”. Similar es también la posición de De La Rúa<sup>9</sup>, quien enfatiza el carácter administrativo y no jurisdiccional de los “tribunales administrativos”, los que “... por no ser independientes y pertenecer a la administración no ejercen funciones jurisdiccionales, mucho menos judiciales, aunque haya semejanzas de contenido o de procedimiento. Su actuación, por lo tanto, debe estar sometida a control posterior suficiente por parte de un órgano jurisdiccional independiente...”; este autor, que prefiere denominar a los tribunales administrativos como organismos administrativos de aplicación, los caracteriza como “... cuerpos administrativos que no ejercen un control de la Administración sino en la Administración: cumplen una actividad funcional **interna**. Ellos emiten la voluntad del poder administrador la cual, si el interesado no recurre a la justicia dentro de cierto tiempo, deviene firme, con el alcance de la cosa juzgada administrativa...” (El énfasis es nuestro). Para Gordillo<sup>10</sup>, los órganos administrativos “No realizan sino función administrativa, siendo impropio y antijurídico pretender reconocerles función jurisdiccional o legislativa...”. Finalmente, Dromi<sup>11</sup> aunque da cuenta de la división que existe en la doctrina y en la jurisprudencia argentina sobre la posibilidad de reconocerles o no a los organismos administrativos el ejercicio de funciones jurisdiccionales, toma decidido partido por la tesis que niega el ejercicio de funciones jurisdiccionales a la Administración, rechaza la existencia de una “jurisdicción administrativa”, porque “en ningún caso la administración puede reunir las cualidades de juzgador imparcial e independiente”, ya que “... siempre habrá procedimiento administrativo en aquellos supuestos donde la autoridad administrativa deba tomar decisiones en relación con los particulares”<sup>12</sup>.

En nuestro medio, los preceptos constitucionales que reservan al Poder Judicial la potestad de administrar justicia y que consagran la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional<sup>13</sup>, proscriben toda posibili-

<sup>7</sup> FON ROUGE, Giuliani, op cit., p. 829 dice acerca del Tribunal Fiscal de la Nación argentino que “se trata de un órgano jurisdiccional enmarcado en el Poder Ejecutivo pero independiente de la administración activa...”, VILLEGAS, op cit., p. 434 comenta “El Tribunal Fiscal depende del poder ejecutivo pero ejerce función jurisdiccional y tiene independencia funcional”. Asimismo, José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé. “Derecho Tributario Procesal”. Depalma. Buenos Aires. 1987. p. 5 defienden la existencia de lo que denominan un “proceso jurisdiccional Tributario” que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Nación ubicado funcionalmente dentro de la administración, diferente del “proceso judicial tributario” que sólo se tramita ante el Poder Judicial, fuera del ámbito administrativo.

<sup>8</sup> DIEZ, Manuel María. “Derecho Procesal Administrativo (Lo contencioso administrativo)”. Plus Ultra. Buenos Aires. 1983. p. 15 y 28.

<sup>9</sup> DE LA RÚA, Fernando. “Jurisdicción y Administración. Relaciones, Límites y Controles. Recursos Judiciales”. Lerner Editores. Buenos Aires. 1979. p. 134 y 137.

<sup>10</sup> GORDILLO, Agustín. “Tratado de Derecho Administrativo”. Tomo II. Fundación de Derecho Administrativo. Buenos Aires. 1998. p. XII-6 y 7.

<sup>11</sup> DROMI, Roberto. “El Procedimiento Administrativo”. Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires. 1996. p. 84, 85 y 88.

<sup>12</sup> Ibid. En el pie de la página 84, dice “En ciertos casos el órgano ejecutivo está facultado para decidir algunas controversias, desarrollando así una actividad semejante a la jurisdiccional, pero le faltan los elementos que tipifican el régimen jurídico de la actividad jurisdiccional: a) carácter definitivo de la resolución; b) pronunciamiento hecho por un órgano imparcial e independiente...”.

<sup>13</sup> Artículo 138: “La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes...”.

dad de que pueda otorgársele facultades jurisdiccionales a los entes de la Administración Pública, como es el caso del Tribunal Fiscal y de todos los demás tribunales administrativos existentes en nuestro ordenamiento jurídico, que han sido creados para resolver en última instancia administrativa los procedimientos administrativos de controversia iniciados por los particulares mediante la interposición de los correspondientes recursos administrativos. Así lo entienden la mayoría de los autores nacionales, como Bernales<sup>14</sup>, para quien “La función jurisdiccional es sólo una y se ejerce de manera unívoca por el órgano constitucionalmente facultado para ello. El Ejecutivo y el Legislativo no pueden ejercer función jurisdiccional...”; Rubio<sup>15</sup>, quien considera que todo procedimiento seguido ante la Administración constituye el ejercicio “... de la potestad ejecutiva del Estado, no de la jurisdiccional...” y que el proceso contencioso – administrativo contemplado por el artículo 148 de la Constitución “... trata de garantizar la primacía de la función jurisdiccional sobre la ejecutiva en materia de decidir la aplicación de las leyes a los hechos”; García Toma<sup>16</sup>, para quien el ejercicio de la jurisdicción conforme a la Constitución exige como uno de sus requisitos la “intervención del Estado, mediante órgano judicial, como tercero imparcial”; Monroy<sup>17</sup>, quien observa que “Al disponer la Constitución que la función jurisdiccional es ejercida por el Poder Judicial, coloca al Estado como titular de tal potestad”; Montero Aroca<sup>18</sup> considera que en la Carta de 1993 existe prohibición constitucional para que órganos que no forman parte del Poder Judicial puedan asumir función jurisdiccional; y finalmente Quiroga<sup>19</sup>, quien al comentar el numeral 1 del artículo 233 de la Carta

de 1979, que ha servido de precedente para el numeral 1 del artículo 139 de la Constitución vigente, expresa de manera enfática que “... la función jurisdiccional en el Perú sólo la puede ejercitar el Órgano Jurisdiccional desarrollado sobre el esquema constitucional para dicho efecto. Pero en segundo lugar, dicha función jurisdiccional no sólo es exclusiva sino excluyente, pues nada ni nadie puede suplirla...”.

Por tanto, queda claro que en nuestro ordenamiento jurídico los procedimientos administrativos para la formación de la voluntad de la Administración en materia tributaria se inician (de oficio o a pedido de parte) ante los órganos administradores de tributos (también conocidos como órganos de gestión), y en caso que los eventualmente afectados por un acto administrativo tributario (resolución de determinación, orden de pago, resolución de multa, cierre temporal de establecimiento, decomiso, etcétera) expresen su disconformidad mediante la interposición de alguno de los recursos administrativos previstos por el Código de la materia (recursos de reclamación y de apelación), se dará inicio a otro tipo de procedimientos administrativos de naturaleza impugnatoria o de segundo grado que se interponen ante, y se resuelven por la propia Administración, que actúa asumiendo una posición bifronte de juez y parte, agotándose la vía administrativa con la resolución que expide el Tribunal Fiscal, órgano administrativo de resolución situado fuera de la estructura jerárquica de los órganos administradores de gestión tributaria, cuya competencia principal es la de resolver en última instancia administrativa los recursos administrativos de apelación que formulen los particu-

---

Artículo 139: “Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

1. La unidad y exclusividad. No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, con excepción de la militar y la arbitral...”.

Como se puede apreciar, aunque la Constitución otorga el monopolio de la función jurisdiccional al Poder Judicial, establece como excepciones expresas las actividades que se realizan en el fuero militar y en el arbitral, aunque olvida mencionar a otros órganos a los que también les reconoce carácter jurisdiccional, como es el caso del Jurado Nacional de Elecciones cuando hace las veces de tribunal electoral, el Tribunal Constitucional y las autoridades de las Comunidades Nativas y Campesinas a que se refiere el artículo 149. En cualquier caso no se contempla posibilidad alguna de otorgar función jurisdiccional a la Administración.

<sup>14</sup> BERNALES BALLESTEROS, Enrique. “La Constitución de 1993. Análisis Comparado”. Konrad Adenauer. Ciedla. Lima. p. 553.

<sup>15</sup> RUBIO CORREA, Marcial. “Estudio de la Constitución Política de 1993”. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima. 1999. Tomo 5. p. 194.

<sup>16</sup> GARCÍA TOMA, Víctor. “Análisis Sistemático de la Constitución Peruana de 1993”. Fondo editorial de la Universidad de Lima. 1998. Tomo II. p.454.

<sup>17</sup> MONROY GÁLVEZ, Juan. “Introducción al Derecho Procesal”. Temis. Santa Fe de Bogotá. 1996. p. 230. Asimismo, en la p. 227 este autor comenta: “Una diferencia sustancial entre la jurisdicción y la administración se advierte en el hecho de que cuando la primera se expresa en el ejercicio de su función, lo hace a través de resoluciones respecto de las cuales es absolutamente ajena a sus efectos. En cambio, el caso de la administración es distinto. Cuando ésta se expresa – por medio de un acto administrativo-, se encuentra involucrada en su decisión; para decirlo en términos jurisdiccionales, la Administración es parte en sus decisiones. Bien sabemos que tal situación sería inimaginable en sede jurisdiccional”.

<sup>18</sup> MONTERO AROCA, Juan. “Introducción al Derecho Jurisdiccional Peruano”. Enmarce. Lima. 1999. p. 49, 54, 94 y 95.

<sup>19</sup> QUIROGA LEÓN, Anibal. “Los Derechos Humanos, el Debido Proceso y las Garantías Constitucionales de la Administración de Justicia”. En el colectivo: “La Constitución Peruana de 1979 y sus Problemas de Aplicación”, dirigido por Francisco Eguiguren P. Cultural Cuzco editores. Lima. 1987. p. 126 y 127.

lares contra los actos administrativos de los órganos de gestión tributaria<sup>20</sup>.

El proceso contencioso – administrativo en materia tributaria se sigue exclusivamente ante el Poder Judicial ante el cual pueden acudir, luego de agotada la vía administrativa, los que se consideran afectados por una actuación administrativa que estiman no arreglada a derecho.

En virtud de lo expuesto, llama la atención que, tenemos entendido, en alguna oportunidad la Sala Civil de la Corte Suprema<sup>21</sup>, a propósito de un recurso de queja formulado por el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas contra la denegatoria de la concesión del recurso de apelación interpuesto contra una sentencia de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, que declaró fundado un denominado recurso de revisión interpuesto por el Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial contra una resolución del Tribunal Fiscal, haya denegado el mencionado recurso de queja dando a entender que el denominado recurso de revisión por el entonces vigente Código Tributario<sup>22</sup> constituía un recurso administrativo que daba inicio a un procedimiento administrativo diferente al proceso contencioso – administrativo. Aunque es posible que la mencionada Sala Suprema haya sido inducida a error por la deficiente técnica con que el artículo 124 del Código Tributario vigente<sup>23</sup> concebía a la revisión ante el Poder Judicial como una etapa más del procedimiento contencioso.

En nuestra opinión, no cabe duda de que el entonces denominado recurso de revisión contra resoluciones del Tribunal Fiscal, que por expreso mandato legal del mismo Código resuelve los recursos administrativos de apelación en última instancia administrativa, cons-

tituía la denominación especial que confería el Código Tributario al proceso contencioso – administrativo ante el Poder Judicial en materia tributaria. Nos parece totalmente inconsistente que la mencionada Sala Suprema haya entendido que, luego del pronunciamiento del Tribunal Fiscal que por expreso mandato legal agota la vía administrativa, fuera posible la interposición de un recurso administrativo adicional (revisión) para que sea resuelto nada menos que por la más alta instancia del Poder Judicial (Sala Constitucional y Social), admitiendo además la posibilidad de su ulterior cuestionamiento ante la misma Sala, ahora sí mediante el proceso contencioso – administrativo<sup>24</sup>.

Seguramente para evitar la repetición de crasos errores de conceptualización como el relatado, es que con posterioridad a la mencionada resolución judicial se dictó en abril de 1996 un nuevo Código Tributario mediante Decreto Legislativo 816; que aparte del Título III denominado Procedimiento Contencioso – Tributario, creó un nuevo Título IV denominado Demanda Contencioso – Administrativa ante el Poder Judicial, y se modificó el texto del artículo 124 suprimiendo la referencia al proceso contencioso – administrativo, para que no quede duda alguna que no constituye una etapa más del procedimiento administrativo de carácter impugnatorio, sino el inicio de un verdadero proceso de carácter jurisdiccional ante el Poder Judicial para controlar la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria.

Sin embargo, no obstante las consideraciones anotadas, tenemos conocimiento que recientemente, mediante sentencia de fecha 17 de marzo del presente año, recaída en el expediente A.V. 135-97 Tacna, la Sala Civil de la Corte Suprema ha declarado infundada una demanda contencioso – administrativa admi-

<sup>20</sup> Acerca de la distinción entre órganos administrativos de gestión de los denominados órganos administrativos de resolución y las ventajas que representa la creación de tribunales administrativos ver: TORNOS MAS, Joaquín: "Medios Complementarios a la Resolución Jurisdiccional de los Conflictos Administrativos". Revista de Administración Pública número 136. Madrid. 1995. p. 165 a 169; SARMIENTO ACCOSTA, Manuel. "Los Recursos Administrativos en el Marco de la Justicia Administrativa". Civitas. Madrid. 1996. p. 419-424; HUTCHINSON, Tomás. "Justicia Administrativa. Reflexiones sobre la Justicia Administrativa en el Final del Siglo XX". En: El Derecho Público de Finales del Siglo. Civitas. Madrid. 1997. p. 701-704.

<sup>21</sup> Resolución de fecha 14 de agosto de 1995, expediente de queja AP. 569-95.

<sup>22</sup> Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo 773, publicado el 31 de diciembre de 1993. En el Título III denominado "Procedimiento Contencioso" se incluía un Capítulo IV titulado "Revisión ante el Poder Judicial", cuyo artículo 157 establecía lo siguiente: "El recurso de revisión se presenta contra las resoluciones del Tribunal Fiscal dentro del término de... El recurso de revisión será presentado por... ante el Tribunal Fiscal, quien deberá elevarlo a la Sala competente de la Corte Suprema...".

<sup>23</sup> Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo 773. Artículo 124: "Son etapas del procedimiento contencioso: a) Las reclamaciones ante la Administración Tributaria; b) La apelación ante el Tribunal Fiscal; c) La revisión ante el Poder Judicial.....".

<sup>24</sup> Entre los argumentos que expone la Sala Civil de la Corte Suprema para justificar la inconstitucional denegatoria del recurso de apelación contra la sentencia de la Sala Constitucional y Social que resuelve en primera instancia el denominado recurso de revisión se encuentra el siguiente: "...3) Qué, tratándose de un recurso de carácter extraordinario, con la resolución de la Sala de Derecho Constitucional y Social concluye el proceso sin que dicha resolución pueda ser objeto de una segunda revisión por esta Sala Civil en vía de apelación; 4) Que, el procedimiento administrativo no puede ser confundido con el proceso contencioso – administrativo cuyo trámite se encuentra regulado por los artículos 540 a 545 del Código Procesal Civil, a efecto de invocar la pluralidad de la instancia que establece el inciso 6) del artículo 139 de la Constitución del Estado.....".

tida a trámite contra una resolución de la Sala Constitucional y Social de la propia Corte Suprema de Justicia de fecha 28 de enero de 1997, que declaró infundado un recurso de revisión interpuesto por una empresa contra una resolución del entonces Tribunal de Aduanas. A pesar de que uno de los Procuradores intervinientes dedujo las excepciones de incompetencia, cosa juzgada y de caducidad contra la demanda contencioso – administrativa formulada, alegando en nuestra opinión, correctamente, que la resolución expedida por la Sala Constitucional y Social de la misma Corte Suprema con motivo de la interposición del mal llamado recurso de revisión constituía un pronunciamiento de naturaleza jurisdiccional que ostentaba la naturaleza de cosa juzgada por cuanto indudablemente se había agotado la vía administrativa con la resolución expedida por el Tribunal de Aduanas, la Sala Civil de la Corte Suprema declaró infundadas las excepciones propuestas atendiendo a que no tiene autoridad de cosa juzgada lo resuelto dentro de un proceso administrativo con prescindencia de que el órgano que lo resuelva sea la sala de Derecho Constitucional de la Corte Suprema...”. Es necesario resaltar el voto singular de uno de los vocales intervinientes (señor O. Zegarra), que discrepando del criterio mayoritario de la mencionada Sala Civil Suprema, pidió que se declare improcedente la demanda contencioso – administrativa contra la citada resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema argumentado que en virtud del principio de separación de poderes previsto por la Constitución “... resulta poco sostenible la posición de que el Poder Judicial despojándose de su función jurisdiccional, actuó como instancia administrativa, lo cual no puede ser, por no permitirlo la Constitución, la que por el contrario consagra la separación de poderes y es dentro de éste marco, que debe interpretarse el Código Tributario, el que llamando Recurso de Revisión, en realidad estaba regulando un modo especial y extraordinario de Acción Contencioso – Administrativo, en el que nuestra legislación no ha insistido... ”.

## 2. IMPLICANCIAS DE LA CONSAGRACIÓN CONSTITUCIONAL DEL PROCESO CONTENCIOSO – ADMINISTRATIVO

Aunque la posibilidad de impugnar ante el Poder Judicial las decisiones de los órganos de la Adminis-

tración Tributaria fuera establecida desde el primer Código Tributario de nuestro país, dictado en 1966 por el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo 263-H<sup>25</sup>, en ejercicio de facultades legislativas delegadas, es con la Carta de 1979 que por primera vez en nuestro país se consagra en el ámbito constitucional, en el artículo 240, a las denominadas acciones contenciosas – administrativas susceptibles de interponerse “contra cualquier acto o resolución de la administración que causa estado”. Posteriormente, la Constitución de 1993 ha vuelto a consagrar en su artículo 148 la denominada acción contenciosa – administrativa con un texto aunque no idéntico, sí bastante semejante al de la Constitución predecesora: “Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contenciosa – administrativa”.

La consagración del contencioso – administrativo en la Constitución garantiza que el legislador está impedido de aprobar normas que restrinjan el derecho de los particulares a poder cuestionar ante el Poder Judicial mediante dicho proceso las decisiones administrativas que los afecten. En nuestra opinión, la Constitución no permite la existencia de ámbitos de la actividad administrativa que puedan considerarse exentos o inmunes a un eventual control jurisdiccional promovido por los que se consideran afectados.

Por tanto, sería contrario a la Constitución cualquier dispositivo legal que, por ejemplo, pretendiera condicionar la interposición de la demanda contenciosa – administrativa en materia tributaria a que la cuantía de la deuda contenida en los actos administrativos superase determinado monto mínimo, porque significaría dejar sin posibilidad de tutela judicial a los eventuales perjudicados por actos administrativos que determinen una deuda menor. Así sucedió durante una década, a partir de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo 187 en 1981 al artículo 138 del Código Tributario<sup>26</sup>, mediante el cual se estableció que para que la deuda tributaria pudiera ser objetada ante el Poder Judicial debería superar determinado importe mínimo, exigencia que fue acertadamente derogada en 1992 con un nuevo texto del Código Tributario que fuera aprobado mediante Decreto Ley 25859.

En nuestra concepción, el proceso contencioso – administrativo constituye el proceso específico pre-

<sup>25</sup> En el Libro Tercero “De las Reclamaciones y Recursos” se incluían dos Títulos. El primero denominado “Del Procedimiento en Vía Administrativa” y el segundo denominado “Del Procedimiento ante el Poder Judicial”, en este último se establecía la potestad de los interesados de impugnar ante el Poder Judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal y se regulaban aspectos importantes de trámite del proceso.

<sup>26</sup> Decreto Legislativo 187: Artículo 138: “Las resoluciones del Tribunal Fiscal podrán ser objeto de recurso de revisión ante la Corte Suprema, dentro del término de 30 días computados desde la fecha de la notificación certificada de la resolución, siempre que la deuda tributaria objetada exceda de dos Unidades Impositivas Tributarias o que el monto de las observaciones impugnadas por el contribuyente o responsable exceda de tres Unidades Impositivas Tributarias”.

visto por la Constitución para la impugnación ante el Poder Judicial de las decisiones de la Administración Pública en ejercicio de la función administrativa a fin de verificar la legitimidad de la actuación administrativa de todos los órganos estatales, sin perjuicio de los procesos constitucionales de amparo, acción de cumplimiento y *habeas data*, que constituyen mecanismos alternativos al contencioso – administrativo para el control jurisdiccional de la actuación de los poderes públicos, pero exclusivamente cuando estuviera en juego la protección de los derechos constitucionales. Por tal razón deberían rechazarse las demandas que algunos litigantes formulan maliciosamente para que se cuestione la legalidad de un acto administrativo mediante procesos ordinarios de carácter civil, generalmente en los casos en que se han vencido los plazos previstos para la interposición de la respectiva demanda contenciosa – administrativa<sup>27</sup>.

Consideramos conveniente tener presente que la utilización del término contencioso – administrativo para referirse a los procesos judiciales mediante los cuales se impugna las decisiones de la Administración Pública dictadas al amparo de potestades de Derecho Público, es un aspecto que ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina de Derecho Administrativo, porque como señala Gordillo<sup>28</sup>, dicho vocablo históricamente tuvo origen en los tribunales administrativos franceses de tal nombre, dependientes de la Administración, que decidían los conflictos entre los particulares y ésta sin revisión judicial posterior. Debido al particular concepto francés de división de poderes, según el cual la justicia no debería inmiscuirse en nada en los asuntos relativos a la Administración Pública; lo que como es obvio no sucede en el régimen constitucional peruano, en el que la Administración no puede asumir funciones propias de los jueces y los particulares están constitucionalmente facultados para cuestionar decisiones administrativas ante el Poder Judicial. En la misma línea de razonamiento, comenta Diez<sup>29</sup> que “el empleo de la expresión “el contencioso administrativo” es errado si de lo que se pretende hablar es de jurisdicción o de proceso. Ambos vocablos ya indican de por sí que estamos en presencia de una actividad de naturaleza jurisdiccional. Sería también superfluo interponer la palabra “contenciosa” entre las de jurisdicción administrativa

o proceso administrativo. Esto es así porque a nadie se le ocurriría decir jurisdicción contencioso civil o jurisdicción contencioso penal, proceso contencioso civil y proceso contencioso penal... ”.

No obstante que compartimos las críticas acertadas que se formulan al empleo de la expresión “contencioso – administrativo” para referirse a lo que en puridad debería denominarse “proceso administrativo”, que es la expresión utilizada por la doctrina más moderna de Derecho Administrativo para caracterizar a los litigios judiciales contra la Administración Pública sobre conflictos de Derecho Público, consideramos que no puede ignorarse que la citada expresión “acción contenciosa – administrativa” ha sido consagrada por las dos últimas constituciones y tradicionalmente ha sido también recogida por numerosas disposiciones legales como el Código Tributario, el Código Procesal Civil que en su artículo 540 se refiere a la demanda contenciosa – administrativa, el Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos y la Ley Procesal del Trabajo, entre varias otras leyes.

### 3. RÉGIMEN LEGAL DEL PROCESO CONTENCIOSO – ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El Código Tributario peruano, al igual que el de otros países de nuestro entorno (Chile, Ecuador, Bolivia, Venezuela, Uruguay, México), establece normas que regulan el proceso contencioso – administrativo para impugnar ante el Poder Judicial resoluciones de la Administración Tributaria. Ello no sucede en otros países como, por ejemplo, en España, en el que la denominada Ley General Tributaria sólo regula los recursos que se formulan para ser resueltos en sede administrativa, como el de reposición de carácter potestativo que se interpone ante el órgano que en vía de gestión dictó el acto administrativo recurrido, y las denominadas reclamaciones económicas – administrativas que se interponen ante los Tribunales Económico – Administrativos que constituyen órganos de carácter administrativo semejantes a nuestro Tribunal Fiscal, cuyas resoluciones agotan la vía administrativa y que son susceptibles de ser cuestionadas por los interesados ante el Poder Judicial, regulándose el respectivo proceso por las normas de la Ley 29/1998

<sup>27</sup> En la ejecutoria de 20 de enero de 1999 recaída en el expediente CAS. 2082-98-HUARA (publicada en Normas Legales T. 275, Abril de 1999. p. A-20), la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, dijo en sus Considerandos que: “A partir de la vigencia del Código Procesal Civil, la única vía de conseguir que se declare la invalidez o ineficacia de un acto o resolución de la administración es mediante la impugnación de acto o resolución administrativa, que se encuentra regulada por los artículos 540 y 545 del Código Adjetivo”, “Que, los actos administrativos tienen un plazo de caducidad breve como lo establece el Código Procesal Civil, porque una resolución administrativa no puede quedar en la incertidumbre legal de ser impugnada en un plazo largo, como lo sería el término de prescripción de diez años para la nulidad de los actos jurídicos”.

<sup>28</sup> GORDILLO, Agustín. “Tratado de Derecho Administrativo”. Tomo II. Buenos Aires. 1998. p. XII-6 y 7.

<sup>29</sup> MARÍA DIEZ, Manuel. “Derecho Procesal Administrativo”. Plus Ultra. Buenos Aires 1983. p. 19.

denominada "Ley reguladora de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa".

Nuestro Código Tributario, a pesar de ser una norma legal que regula principalmente procedimientos de tipo administrativo (de fiscalización, determinación de la deuda tributaria, recaudación, resolución de recursos administrativos y de aplicación de sanciones administrativas), contempla normas que regulan la impugnación judicial de los actos administrativos tributarios, tema que normalmente constituye materia propia de leyes procesales. Tal es el caso actualmente del Código Procesal Civil, el cual entre sus artículos 540 y 554 disciplina el proceso que ha dado en denominar de impugnación de acto o resolución administrativa, que constituye una modalidad de proceso contencioso de carácter abreviado.

Por tanto, entendemos que el Código Tributario constituye una ley especial del proceso contencioso – administrativo sobre materia tributaria, respecto de la ley general que estaría regulada por las normas contempladas en el Código Procesal Civil. En tal virtud, en todo lo no previsto por el Código Tributario respecto del proceso contencioso – administrativo para impugnar ante el Poder Judicial resoluciones administrativas tributarias, deberían aplicarse supletoriamente las reglas establecidas en el Código Procesal Civil que constituye la ley general sobre el proceso contencioso – administrativo. Este último criterio ha sido consagrado por la Décimo Segunda y Décimo Tercera Disposiciones Finales del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF, que han establecido de manera expresa la obligación de tramitar los procesos contencioso – tributarios ante el Poder Judicial contra las resoluciones del Tribunal Fiscal que agotan la vía administrativa conforme a las reglas establecidas por el mencionado Código, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar de manera supletoria lo establecido por el Código Procesal Civil.

En nuestra opinión, consideramos errado que el Código Tributario peruano contemple la regulación del proceso contencioso – administrativo en un Título que forma parte del Libro Tercero denominado Procedimientos Tributarios, expresión que a tenor del artículo 112 del citado cuerpo legal hace referencia a: (i) los procedimientos administrativos para la ejecución coactiva de las deudas tributarias, (ii) a los de tipo

recursivo para formular impugnaciones en sede administrativa que también equivocadamente denomina procedimiento contencioso – tributario, y (iii) a los demás procedimientos de tipo no contencioso que normalmente se inician con una solicitud o petición a la Administración Tributaria.

Como se puede apreciar, es evidente que los procesos contencioso – administrativos ante el Poder Judicial contra resoluciones tributarias no están considerados ni legal ni dogmáticamente dentro de la categoría de los denominados procedimientos tributarios, que por definición se tramitan exclusivamente en sede administrativa.

Si bien, como se ha comentado anteriormente, nos parece correcto que a partir del Decreto Legislativo 816 se haya modificado el Código Tributario para que el proceso ante el Poder Judicial ya no fuera considerado equivocadamente una de las etapas del procedimiento contencioso tributario, como lo establecía erradamente el artículo 124 del Decreto Legislativo 773, consideramos que se mantiene el error de ubicar el proceso contencioso – administrativo en el Libro Tercero, exclusivamente referido a procedimientos que por definición se tramitan en vía administrativa. Lo técnico debería ser modificar la denominación del Libro Tercero, porque tampoco es cierto que los únicos procedimientos tributarios sean los contemplados en dicha sección, ya que se omite a los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización y determinación de la deuda tributaria que forman parte del Libro Segundo<sup>30</sup>. Lo adecuado debería ser que el Libro que contenga la regulación relativa al contencioso – administrativo ante el Poder Judicial hiciera expresa referencia al proceso contencioso – tributario.

Sin embargo, también consideramos errado que el Título III del Libro Tercero del Código Tributario se denomine Procedimiento Contencioso Tributario, no sólo porque podría generar confusiones con la expresión contencioso – administrativo, sino porque como se ha comentado anteriormente, en puridad el término contencioso se ha utilizado tradicionalmente en el Derecho Administrativo para referirse a la controversia planteada ante el Poder Judicial contra una resolución administrativa, lo que no sucede en los casos previstos por el citado Título III, que en su artículo 124 señala que comprende tanto el trámite de los recursos

<sup>30</sup> En el Código Tributario del Ecuador de 1975, el Libro II se denomina "De los Procedimientos Tributarios" y comprende dos Títulos referidos al procedimiento administrativo tributario (fiscalización y determinación) y a las reclamaciones, consultas, recursos administrativos y procedimiento administrativo de ejecución, mientras que el Libro III se denomina "Del Procedimiento Contencioso" y regula lo relativo al proceso judicial que se sigue ante el Tribunal Distrital en lo Fiscal cuyas resoluciones pueden ser materia de recurso en última instancia ante la Corte Suprema.

administrativos de reclamación como el del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, ambos en sede administrativa.

Los recursos administrativos previstos por el Código Tributario constituyen vías de impugnación en sede administrativa de un acto administrativo anterior (resoluciones de determinación, órdenes de pago, resoluciones de multa, de comiso, de cierre temporal de locales y establecimientos, etc.), las mismas que dan lugar a un procedimiento administrativo autónomo, independiente de la instancia administrativa que le precede. A decir de González Navarro<sup>31</sup>: "La impugnación en que el recurso consiste no constituye una continuación del procedimiento cuyo acto final se combate, sino que es un procedimiento independiente con su peculiar régimen jurídico. El procedimiento anterior no es simplemente continuación, sino que deja su puesto a otro procedimiento distinto, aunque ligado al anterior(...). La esencia del procedimiento de recurso radica en volver a ver el procedimiento anterior, en un volver a trabajar sobre materia sobre la que ha recaído un pronunciamiento en cuanto al fondo a fin de que con este nuevo recurso (re-curso) se pueda depurar la exactitud o inexactitud de las conclusiones primeramente obtenidas". Como se sabe, en el Código Tributario peruano los recursos de reclamación se interponen ante los órganos activos o de gestión de la Administración Tributaria (SUNAT, ADUANAS, Municipalidades, etc.) que resuelven los mencionados recursos en ejercicio de la potestad revisora que a decir del citado autor, constituye "una más dentro del haz de potestades de que están dotados para el ejercicio de sus competencias" (facultades de fiscalización, determinación, recaudación y de ejecución coactiva, sancionadora, etc.), mientras que el recurso de apelación se tramita ante el Tribunal Fiscal, que constituye un órgano administrativo dedicado exclusivamente al ejercicio de la función de resolver procedimientos administrativos de impugnación, pero manteniendo su encuadramiento en la organización administrativa.

En otros países, los recursos para impugnar en sede administrativa los actos administrativos emitidos por los órganos de la administración tributaria son regulados por sus respectivos Códigos Tributarios en secciones especiales, como es el caso de México, donde el Código Fiscal de la Federación los titula "De los recursos administrativos"; de Ecuador, donde el Código Tributario los agrupa en un capítulo con la misma

denominación; de Costa Rica, donde el Código Tributario consagra a los recursos administrativos en un capítulo con dicha denominación, y que vale la pena resaltar, pues está comprendido en un Título que agrupa a todos los procedimientos que se siguen ante la Administración Tributaria; y, finalmente, de España donde la Ley General Tributaria regula los recursos administrativos para ser interpuestos contra los actos administrativos emitidos por las entidades que constituyen administraciones tributarias en un capítulo denominado "Revisión de actos en vía administrativa".

En el Perú, el primer Código Tributario que fuera promulgado en agosto de 1966, mediante Decreto Supremo 263-H en ejercicio de facultades delegadas por el Congreso de entonces, y cuyos lineamientos básicos se siguen hasta el día de hoy, reguló los recursos administrativos en materia tributaria en el Libro Tercero bajo el título "De las Reclamaciones y Recursos", que aunque estaba exclusivamente referido a la regulación de los procedimientos administrativos impugnatorios con exclusión de los demás procedimientos administrativos de fiscalización, determinación y de ejecución coactiva, equivocadamente contempló bajo su ámbito al contencioso – administrativo bajo el título de "Procedimiento ante el Poder Judicial".

Consideramos que a futuro debería evaluarse la posibilidad de modificar la denominación del Título Tercero del Código Tributario por otro que técnicamente exprese la materia que regula, para lo cual podría tomarse como referencia lo previsto por el Proyecto de Nueva Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos que fuera elaborada por una Comisión designada por el Ministerio de Justicia<sup>32</sup>, que al Título III del mencionado proyecto lo ha denominado "De la revisión de los actos en vía administrativa", agrupando en el Capítulo Primero a los medios mediante los cuales la Administración Pública de oficio puede revisar sus propias decisiones sujeta al cumplimiento estricto de ciertos requisitos (rectificación de errores materiales, nulidad de oficio, revocación), y agrupando en el Capítulo Segundo del mismo Título exclusivamente a los recursos administrativos que se interponen siempre a instancia de los que se consideran afectados por un acto administrativo previo.

Otro aspecto que consideramos debería modificarse en el Código Tributario vigente es la expresión "de-

<sup>31</sup> GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco. "Derecho Administrativo Español. El Acto y el Procedimiento Administrativos". Ediciones Universidad de Navarra. Pamplona. 1997. p. 1177.

<sup>32</sup> El mencionado proyecto ha sido publicado con un estudio introductorio por parte del autor de estas líneas en THEMIS - Revista de Derecho número 39. 1999. p. 237 y ss.

manda" y la referencia de que el contencioso – administrativo se interpone ante el Poder Judicial, como se denomina el Título IV del Libro Tercero, no sólo porque en estricto el artículo 148 de la Constitución le denomina Acción Contenciosa – Administrativa y no "demanda", sino porque para el Derecho Procesal la demanda como lo señala Monroy<sup>33</sup>, sólo "es el instrumento procesal a través del cual se ejercita el derecho de acción", por lo cual mal podría denominarse demanda al proceso para el control judicial de las actuaciones de la Administración Pública que la propia Constitución denomina "Acción Contenciosa – Administrativa". Por la misma razón es innecesario que el Código señale en el título que el contencioso – administrativo se tramita ante el Poder Judicial, por cuanto es obvio que en nuestro sistema constitucional el artículo 148 permite al particular afectado cuestionar las decisiones finales de la Administración Pública ante un Poder del Estado diferente al que emite las decisiones objeto de control como es el Poder Judicial. En nuestra opinión, aunque la denominación "Acción" para referirse al contencioso – administrativo no es la más adecuada porque debería mas bien denominarse "Proceso",<sup>34</sup> sin embargo no ignoramos que dicha expresión ha sido la escogida por la Constitución vigente de 1993.

#### 4. LAS PARTES EN EL PROCESO

Conforme al artículo 157 del Código Tributario vigente pueden ser parte activa del proceso contencioso – administrativo, es decir ejercitar el derecho de acción y deducir las correspondientes pretensiones ante el Poder Judicial luego de agotada la vía administrativa, tanto los deudores tributarios como la propia Administración Tributaria activa o de gestión que emitió precisamente el acto administrativo tributario que fue materia de recurso administrativo de apelación ante el Tribunal Fiscal.

A primera vista resulta difícil entender porqué nuestro régimen jurídico admite que la Administración Tributaria puede ser parte activa para iniciar un proceso contencioso – administrativo que esté destinado a cuestionar ante el Poder Judicial la resolución dictada por el Tribunal Fiscal en última instancia administrativa, resolviendo el respectivo recurso de apelación contra las resoluciones impugnadas de la citada Administración Tributaria.

Pareciera una contradicción con la lógica del proceso contencioso – administrativo como proceso específico consagrado por la Constitución para promover el control jurisdiccional de la legalidad y constitucionalidad de la actuación administrativa de los entes públicos, que el Código Tributario permita que la propia Administración Tributaria que emitió los actos administrativos que han sido objeto de impugnación por los deudores tributarios en sede administrativa vía recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, pueda así mismo tener legitimidad para cuestionar ante el Poder Judicial las resoluciones de este Tribunal administrativo creado específicamente para ejercer la potestad de resolver los procedimientos administrativos de impugnación iniciados por los particulares afectados precisamente por actos de la Administración Tributaria activa.

Sin embargo, dicha legitimidad asignada por el Código Tributario a la Administración Tributaria para ser parte actora en los procesos contenciosos – administrativos no es en verdad un tema totalmente extraño en nuestro ordenamiento administrativo, ni en el de otros países, ni ajeno al estudio de la doctrina del Derecho Administrativo. Como bien señala González Pérez<sup>35</sup>, "En el proceso administrativo, normalmente es parte demandante persona distinta a la administración pública de que emana el acto frente al que se deduce la pretensión. Al imperar en el Derecho Administrativo el sistema de autodefensa o autotutela administrativa, la Administración Pública no tiene que acudir a la fórmula procesal para satisfacer sus pretensiones, y las personas que se relacionan con ella tienen que acudir a la propia administración a hacer valer las suyas. El proceso seguirá *a posteriori* para fiscalizar la autodefensa de la Administración. Sin embargo, en los derechos procesales administrativos hispanoamericanos cabe algún supuesto en que, como excepción a los principios característicos del régimen administrativo, la Administración Pública es demandante y son demandados los particulares. Se trata de aquellos casos en que la Administración tiene vedada la vía autodefensiva para satisfacer sus pretensiones; concretamente, cuando la pretensión consiste en la anulación de un acto administrativo declarativo de derechos a favor del particular". Los referidos procesos administrativos sustanciados a iniciativa por la propia administración han sido comúnmente denominados procesos de

<sup>33</sup> MONROY GÁLVEZ, Juan. "Introducción al Proceso Civil". Temis. Colombia 1996. p. 275.

<sup>34</sup> Ibid. p. 251, "...que cuando la Constitución se refiere a las acciones de habeas corpus, amparo o de inconstitucionalidad en realidad se está usando el concepto acción en reemplazo de la vía procedimental utilizada. En la misma línea Samuel Abad también defiende que la "acción de amparo consagrada por el numeral 4) del artículo 200 de la Constitución debería ser técnicamente denominada proceso de amparo...". En: "El Proceso Constitucional de Amparo: Aproximaciones desde la Teoría General del Proceso". Revista Peruana de Derecho Procesal 1. Lima 1997. p. 258.

<sup>35</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: "Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano". Temis. Bogotá. 1985. p. 109.

lesividad por la doctrina de Derecho Administrativo<sup>36</sup>, que a decir de Dromi<sup>37</sup> "... conforma un proceso administrativo especial, entablado por la propia Administración en demanda de que se anule un acto administrativo que declara derechos a favor de un particular, pero que es, además de ilegal, lesivo al bien común".

Decimos que no es totalmente extraño que en el ordenamiento jurídico peruano en determinadas circunstancias la Administración Pública pueda iniciar procesos contencioso – administrativos ante el Poder Judicial contra actos administrativos dictados por la propia entidad u otros entes administrativos, porque en nuestro país la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, según Texto Único Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo 02-94-JUS, establece en sus artículos 109 y 110<sup>38</sup> que vencido el plazo de tres años para que la Administración Pública pueda ejercer la potestad de declarar de oficio la nulidad de sus propios actos administrativos cumpliendo ciertos requisitos (que se trate de actos incursos en causal de nulidad, que agraven el interés público y que la nulidad sea declarada por el superior jerárquico), la Administración queda expresamente facultada para interponer la acción de nulidad ante el Poder Judicial contra los mencionados actos administrativos, incluso con carácter imprescriptible lo cual consideramos exagerado.

Más aún, los artículos 111 y 112 de la misma Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos<sup>39</sup> establecen que, tratándose de resoluciones dictadas por tribunales administrativos que "hubieran infringido manifiestamente la ley en agravio del interés público, podrán ser impugnadas por el propio

Estado en la vía judicial, previa resolución suprema autoritativa". Como se puede apreciar, dichos preceptos virtualmente vedan toda posibilidad de que las resoluciones de los Tribunales administrativos puedan ser declaradas nulas de oficio en sede administrativa aún por el Ministro del sector del cual formen parte, la única posibilidad que establece la ley para su revisión en caso de que se cumplan los requisitos antes anotados es que sea la instancia competente de la Administración Pública quien interponga la correspondiente demanda para que sea otro Poder del Estado, como el Poder Judicial, quien en vía contencioso – administrativa declare la nulidad de la resolución cuestionada. Por tal razón entendemos que el propósito del legislador del procedimiento administrativo general ha sido garantizar que las resoluciones de los tribunales administrativos que normalmente agotan la vía administrativa no puedan ser objeto de revisión de oficio en sede administrativa, dejando sin embargo la puerta abierta para que en caso se considere que infringen la ley puedan ser objeto de cuestionamiento por la propia Administración, pero ante el Poder Judicial mediante el proceso contencioso – administrativo.

La potestad de la Administración Tributaria activa o de gestión para cuestionar vía proceso contencioso – administrativo ante el Poder Judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal, fue por primera vez establecida por el Código Tributario aprobado por el Decreto Ley 25859 en diciembre de 1992. Desde entonces ha sido objeto de polémica por las razones antes comentadas,<sup>40</sup> debido entre otras razones al uso excesivo y a veces poco coherente por parte de la administración tributaria, en especial por SUNAT<sup>41</sup>. Seguramente por dichas consideraciones, mediante las modificaciones

<sup>36</sup> Sobre el tema se puede leer, entre otros: GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo. "La Configuración del Recurso de Lesividad". Revista de Administración Pública 15. Madrid. 1954; GONZÁLEZ PERES, Jesús. "El Proceso de Lesividad". Revista de Administración Pública 25, Madrid. 1958; GUAITA, Aurelio. "El Proceso Administrativo de Lesividad (El recurso contencioso interpuesto por la administración)". Bosch. Barcelona, 1953; etc.

<sup>37</sup> DROMI, Roberto. "Derecho Administrativo". Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires. 1996. p. 834.

<sup>38</sup> El texto de estos dos artículos ha sido sustituido por la primera de las Disposiciones Finales y Complementarias de la Ley 26960 titulada "Ley que Establece Normas de Regularización de la Situación del Personal de la Sanidad de la Policía Nacional", publicada el 30 de mayo de 1998.

<sup>39</sup> El texto de dichos preceptos prácticamente no ha sufrido variación desde que entraron en vigencia como parte del denominado Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos dictado mediante Decreto Supremo 006-67-SC en 1967 que fuera elevado a rango de ley y parcialmente modificado por el Decreto Ley 26111 en diciembre de 1992, dando origen a la actual Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.

<sup>40</sup> LIU ARÉVALO, Rocío y Leonardo LÓPEZ ESPINOZA: "La Demanda Contenciosa – Administrativa contra Resoluciones del Tribunal Fiscal". En: Revista Estudios Privados. Publicación de Análisis Institucional de los Graduados por la Universidad San Martín de Porres. Número 4. Lima 1999. p. 112 y 113, dan cuenta de las críticas que la doctrina tributaria nacional formuló cuando se otorgó potestad a la Administración Tributaria para cuestionar ante el Poder Judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal sin restricción alguna.

<sup>41</sup> Tenemos entendido que en 1997 de las 139 resoluciones del Tribunal Fiscal que fueron objeto de impugnación mediante el proceso contencioso – administrativo ante el Poder Judicial, 55 de las demandas fueron presentadas por SUNAT, cuatro por las municipalidades, tres por el entonces Instituto Peruano de Seguridad Social y sólo 77 por los contribuyentes. Durante 1998 el entonces presidente del Tribunal Fiscal el Dr. Francisco J. Indacochea dio cuenta que desde enero hasta agosto del citado año el 64.5% de las demandas contencioso – administrativas presentadas contra resoluciones del Tribunal Fiscal provenían paradójicamente del fisco. En: "El Procedimiento Contencioso Tributario en la Legislación Peruana". Revista jurídica del Perú 17. Trujillo, 1998. p. 253. Pueden leerse también las críticas que formula en: "La Justicia Administrativa y el Tribunal Fiscal". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario 31. Lima, 1997. p. 23.

introducidas al Código Tributario por la Ley 27138, con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, en el último párrafo del artículo 154 del citado cuerpo legal, se ha restringido notablemente la potestad de la Administración Tributaria para iniciar un proceso contencioso – administrativo, estableciéndose que no podrá utilizar dicha prerrogativa en los casos que las resoluciones del Tribunal Fiscal constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria.

Somos de la opinión de que debería repensarse la referida prerrogativa de la Administración Tributaria, de modo que sin suprimir totalmente la posibilidad de que en determinadas situaciones la Administración Tributaria pueda cuestionar ante el Poder Judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal que agotan la vía administrativa, podría condicionarse el ejercicio de dicha potestad al cumplimiento de ciertos requisitos como podría ser la obtención previa de autorización por parte del Ministro del sector.

## 5. EL OBJETO DEL PROCESO

El objeto del proceso contencioso – administrativo lo constituye la pretensión procesal administrativa formulada por el actor (demandante) ante un órgano jurisdiccional, al cual solicita la realización de una determinada actuación de carácter jurídico frente a un sujeto pasivo. Como señala la doctrina en materia procesal administrativa,<sup>42</sup> “... las pretensiones pueden tener un contenido diverso: La declaración de un derecho o un interés, la constitución, modificación o extinción de una relación jurídica, la condena a la realización de una determinada prestación...”.

En términos generales, las pretensiones en materia contenciosa – administrativa han sido clasificadas por la doctrina de Derecho Administrativo en dos modalidades que distingue entre pretensiones de anulación y de plena jurisdicción. Conforme a dicha clasificación, la pretensión de anulación reduciría el objeto del proceso administrativo a la simple declaratoria de nulidad del acto administrativo (resoluciones del Tribunal Fiscal) sometido a impugnación ante el Poder Judicial, porque por dicha vía no podría solicitarse el reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas, sino únicamente la anulación – no la reforma del acto que se impugna<sup>43</sup>. En cambio la pretensión

procesal de plena jurisdicción no se limita a solicitar al Poder Judicial la anulación del acto administrativo cuestionado, sino el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas, la indemnización de los daños y perjuicios cuando corresponda<sup>44</sup>. En esta última modalidad los jueces podrían declarar el reconocimiento de las pretensiones o derechos planteados por la parte demandante a propósito de la actuación administrativa cuestionada. En materia tributaria tal sería el caso de las solicitudes de devolución de pagos indebidamente realizados o en exceso, de tal modo que en caso de declararse fundada la pretensión en el correspondiente proceso contencioso – administrativo tributario de nada serviría que el Poder Judicial se limite a anular la resolución del Tribunal Fiscal que no acogió el recurso de apelación interpuesto por los interesados contra las resoluciones de la Administración Tributaria que a su vez rechazaron la respectiva solicitud de devolución, porque lo correcto sería que la respectiva sentencia reconozca el derecho a la devolución, ordene a la Administración Tributaria actuar en tal sentido y adopte –de ser el caso– las medidas necesarias para ejecutar el mandato contenido en el fallo.

Lamentablemente, en nuestro medio pareciera que en algunos sectores de los operadores del Derecho (abogados, funcionarios de la Administración, jueces, fiscales) persisten dudas acerca de la extensión de las pretensiones que se pueden formular en el proceso contencioso – administrativo en general, lo que ha llevado a algunos a considerar erróneamente que el proceso administrativo sólo tiene por objeto controlar la regularidad de los aspectos formales del procedimiento seguido en vía administrativa, como si se tratara de un virtual recurso de casación ante el Poder Judicial respecto del procedimiento administrativo, o a lo sumo tendría por todo objeto la anulación de una decisión administrativa, porque supuestamente estaría vedado a los jueces que conocen del contencioso – administrativo disponer el restablecimiento del derecho violado o el reconocimiento de cualquier otra pretensión que formulen los particulares en dicho tipo de procesos<sup>45</sup>.

Los mencionados planteamientos que no compartimos en medida alguna parecen basarse en la antigua

<sup>42</sup> GIMENO SENDRA, Vicente; MORENA CATENA, Víctor; LLOBREGAT, José Garberi y Nicolás GONZÁLEZ – CUELLAR SERRANO. “Curso de Derecho Procesal Administrativo”. Tirant lo blanch. Valencia 1994. p. 156.

<sup>43</sup> GONZÁLEZ PÉREZ. Op. cit. p. 157.

<sup>44</sup> Ibid. p.159.

<sup>45</sup> Ejemplo de dichas tesis lo constituye: SAGÁSTEGUI URTEAGA, Pedro. “El Proceso Contencioso Administrativo. ¿Qué es?, ¿Cómo es?, ¿Para qué sirve?”. Gaceta Jurídica. Lima, 2000. p. 202, en el que dice: “Lo esencial del contencioso – administrativo es anular el acto o resolución administrativa que lesiona el derecho e interés del particular por causar estado...”.

clasificación originada en la jurisprudencia del Consejo de Estado Francés, que distinguía entre los procesos contenciosos de anulación y de plena jurisdicción, que se tramitan mediante cauces procesales distintos y que hemos descrito anteriormente.

Tenemos entendido que el principal argumento utilizado por quienes defienden una caracterización del proceso administrativo en el Perú semejante al proceso administrativo de anulación reside en el tenor del artículo 540 del Código Procesal Civil que establece literalmente lo siguiente: “La demanda contenciosa – administrativa se interpone contra acto o resolución de la administración a fin de que se declare su invalidez o ineficacia”.

En nuestra opinión, toda tesis que pretenda reducir las potestades de la magistratura en orden a encausar la legalidad de la actuación administrativa es contraria a la lógica de un Estado de Derecho, en el que es cosustancial que los jueces puedan ejercer sin restricciones el control jurídico de la Administración Pública, en tutela del orden constitucional y de los derechos e intereses de los ciudadanos.

Como se ha comentado anteriormente, la consagración constitucional de la acción contenciosa administrativa determina la plena justiciabilidad de la actuación administrativa, no siendo disponible para el legislador la posibilidad de restringir de modo alguno los alcances del control judicial sobre las actuaciones de la Administración Pública que contravengan el ordenamiento jurídico en agravio de los particulares.

Es significativo que en el ámbito latinoamericano, la referida distinción entre contenciosos de anulación y de plena jurisdicción haya tenido principalmente acogida en aquellos países donde el transvase de las construcciones doctrinales francesas tuvo mayor influencia en la configuración de sus sistemas contenciosos –administrativos, como es el caso de Colombia<sup>46</sup> y Uruguay<sup>47</sup>, y en menor medida en Venezuela<sup>48</sup>, aunque se tiene entendido que en este último país también existen intensos cuestionamientos a la referida distinción por considerarla simple importación del Derecho francés sin respaldo alguno en el Derecho venezolano<sup>49</sup>.

Es también ilustrativo tener presente que en dichos países la distinción entre contencioso de anulación versus el de plena jurisdicción se desarrolla en un contexto en el que prácticamente no existían otras vías para la protección de los derechos constitucionales individuales, como, por ejemplo, el proceso de amparo que fuera legislativamente reglamentado en Uruguay recién a partir de 1988; en Venezuela, recién hacia 1988; y en Colombia, sólo a partir de la nueva Constitución de 1991.

En cambio en el Perú, el precepto legal que se cita como fundamento jurídico para sostener erradamente que el proceso contencioso – administrativo debe limitarse a declarar la nulidad del acto cuestionado sin entrar a consideraciones sobre otras pretensiones de los demandantes, está contenido en un Código de carácter adjetivo dictado en 1992, época en la cual se tenía conciencia del vertiginoso desarrollo del proceso constitucional de amparo, cuya ley reguladora establece expresamente que tiene por objeto restablecer al posible afectado en el pleno goce de sus derechos constitucionales, idéntico a lo que ocurre en los denominados procesos de plena jurisdicción.

Al respecto, resulta evidente que no tendría coherencia alguna pretender que los legisladores del Código Procesal Civil tuvieron la intención de relegar al contencioso – administrativo a un rol inferior al proceso constitucional de amparo, porque de ser esa la opción se estaría deliberadamente fomentando que los particulares acudan masivamente al proceso de amparo cuando tienen interés en cuestionar judicialmente una decisión administrativa, ya que entender circunscritos los poderes del juez en vía contencioso – administrativa a la sola potestad de anulación del acto administrativo cuestionado, es muy probable que no satisficiera a los particulares que requieran el restablecimiento de sus derechos e intereses vulnerados por la Administración.

Asimismo, en los países latinoamericanos que han tomado como referencia quienes defienden la caracterización del proceso contencioso – administrativo en el Perú como simple anulatorio, la distinción entre uno u otro tipo de proceso (versus el de plena jurisdic-

<sup>46</sup> MORA OSEJO, Humberto. “La Acción en el Proceso Administrativo”. p. 121 y ss y ECHENDÍA, H. Devis. “La Prueba en el Procedimiento Contencioso – Administrativo en Colombia”. p. 167 y 168, publicados en el colectivo “Derecho Procesal Administrativo”. Ediciones Rosaristas. Bogotá. 1980.

<sup>47</sup> VÉSCOVI: “Los Recursos Judiciales y Demás Medios Impugnatorios en Iberoamerica”. Depalma. Buenos Aires, 1988. p. 504.

<sup>48</sup> SARRIA OLCOS, Consuelo. “Acciones Contenciosas – Administrativas, Contenido y Clases de Sentencias”. En el colectivo: “Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo”. Allan Randolph Brewer – Carías. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1995. p. 445 y ss.

<sup>49</sup> RONDÓN DE SANOS, Hildegard. “Medios de Proceder por la Vía Contenciosa – Administrativa”. En el colectivo “Contencioso Administrativo en Venezuela”. Editorial jurídica Venezolana. Caracas, 1993. p. 112.

ción) está expresamente consagrada en la legislación de la materia, lo que no sucede en el Perú.

Finalmente, en nuestra opinión, el numeral 3) del artículo 139 de la Constitución y los Tratados Internacionales de los que nuestro país es parte, que consagran el derecho a la tutela jurisdiccional, constituyen parámetros indispensables que deben tomarse en consideración a la hora de conceptualizar la naturaleza del proceso contencioso – administrativo en el Perú como un proceso que tiene por objeto no sólo la declaración judicial de invalidez de las decisiones contrarias al ordenamiento jurídico de la Administración Pública, sino también el restablecimiento para el particular de las situaciones ilegítimamente perturbadas por la Administración Pública.

En el Derecho comparado, la doctrina de Derecho Administrativo más moderna<sup>50</sup> ha defendido durante años la necesidad de superar el denominado carácter meramente revisor del proceso contencioso – administrativo heredado del sistema francés, que concebía a los actos administrativos como el verdadero objeto del proceso administrativo configurado como proceso al acto, lo que implicaba que los jueces tenían que limitarse a enjuiciar la validez del acto impugnado y debían hacerlo, además, bajo la pauta previamente establecida en la fase administrativa (o primera instancia) como si se tratase de un recurso de casación contra una sentencia<sup>51</sup>. Al respecto, García de Enterría<sup>52</sup> critica que "... la técnica misma del proceso al acto, que hace puramente declarativas las sentencias estimatorias; que no contempla la posibilidad de extraer de la anulación declarada las consecuencias que interesan al recurrente que ha ganado el proceso; que excluye las *injuctions* u órdenes de ser dirigidas a la Administración para rectificar la situación ilegal constatada y más aún la posibilidad de sustituir por comisarios judiciales o por el propio juez la inactividad deliberada de la entidad vencida; que hace, en consecuencia, virtualmente facultativo el cumplimiento de las sentencias por las administraciones perdedoras y ya ni siquiera impide eficazmente la repetición de los litigios ya decididos con la fuerza de la cosa juzgada por la sola vía de volver a dictar un acto análogo al anulado...", constituyen muestras palpables del error y manifiesta insuficiencia de las

tesis que pretenden concebir al proceso contencioso – administrativo como una segunda instancia simplemente revisora del procedimiento en sede administrativa, trayendo como consecuencia que se le reste efectividad al control judicial de la actividad administrativa.

Para la doctrina administrativa citada lo correcto es la configuración del contencioso – administrativo como un proceso destinado a garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las actuaciones de la Administración Pública, en el que el objeto del proceso es lo que el demandante pretende de los Tribunales (la pretensión), y en el que el papel del acto administrativo impugnado se reduce a mero presupuesto de procedibilidad, no pudiendo condicionar este último el ámbito de la potestad judicial.

## 6. LOS PRESUPUESTOS PROCESALES

Señala Garberí Llobregat<sup>53</sup> que la expresión presupuestos procesales designa "a los requisitos o condiciones que han de darse en un determinado proceso para que el mismo pueda desenvolverse en su totalidad y finalizar con una resolución sobre el fondo del objeto litigioso o, dicho en otras palabras, requisitos y condiciones cuya ausencia ha de determinar una resolución absolutoria en la instancia", tal es el caso del ejercicio del derecho de acción dentro del plazo establecido por el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario, el agotamiento de la vía administrativa previa en consonancia con el artículo 148 de la Constitución que exige que las resoluciones administrativas para ser cuestionadas ante el Poder Judicial causen estado y del requisito del pago previo de la deuda tributaria o de presentación de carta fianza bancaria ordenado por el inciso b) del artículo 158 del citado Código.

### a) El plazo para iniciar el proceso:

Conforme al segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario la demanda que inicia el proceso contencioso – administrativo sobre materia tributaria deberá presentarse dentro del plazo de quince días hábiles computados a partir del día siguiente de

<sup>50</sup> FERNÁNDEZ TORRES, Juan Ramón. "La Formación Histórica de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa (1845-1868)". Civitas. Madrid, 1998. p. 640 y 641; "Jurisdicción Administrativa Revisora y Tutela Judicial Efectiva". Civitas. Madrid, 1998. p. 199 y ss.; y "Objeto y Pretensiones del Recurso Contencioso-Administrativo". En Obra Colectiva: "Estudios sobre la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa". CEMCI. Málaga, 1999. p.135; y la extensa bibliografía citada en dichas obras.

<sup>51</sup> GARCÍA PÉREZ, Marta. "El Objeto del Proceso Contencioso – Administrativo". Aranzadi. Pamplona, 1999. p. 31 y ss.

<sup>52</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. "Hacia una Nueva Justicia Administrativa". Civitas. Madrid, 1989. p. 76.

<sup>53</sup> En colectivo con GIMENO SENDRA, Vicente y otros: "Curso de Derecho Procesal Administrativo". Tirant to blanch. 2da. Edición. Valencia, 1994. p. 171.

efectuada la notificación certificada de la resolución del Tribunal Fiscal al deudor tributario.

Se trata de un plazo notablemente menor que el de tres meses previsto con carácter general por el numeral 3) del artículo 541 del Código Procesal Civil, que incluso a partir de la modificatoria dispuesta por el artículo 2 de la Ley 26810<sup>54</sup> ha eliminado la exigencia de interponer la respectiva demanda dentro de algún plazo en los casos en que haya operado el silencio administrativo negativo al agotar la vía administrativa previa. Sin embargo, el plazo más reducido para interponer el contencioso – administrativo previsto por el Código Tributario no es el único caso en el que en nuestro ordenamiento legal se haya establecido un plazo especial, porque así sucede también tratándose de la impugnación judicial de resoluciones del Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones que agoten la vía administrativa, para las que el plazo de interposición de la demanda es de quince días útiles de notificada la resolución del citado tribunal administrativo según lo establecido por el artículo 129 del Decreto Supremo 039-98-PCM que aprobó el Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.

El plazo para la incoación del respectivo proceso contencioso – administrativo en materia tributaria no empieza a correr en tanto no se produzca la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa cumpliendo los requisitos establecidos por los artículos 103 a 106 del Código Tributario.

Compartimos la posición de Liu Arévalo y López Espinoza<sup>55</sup> quienes critican que dado que el Tribunal Fiscal por alguna razón inexplicable no realiza la notificación de sus propias resoluciones, y más bien depende de que dicha actuación la practique la Administración Tributaria de gestión, en la práctica sucede que esta última, al no existir norma expresa que le obligue a realizar la notificación dentro de determinado plazo, acostumbra demorarla por el tiempo que estima conveniente, principalmente tratándose de resoluciones del Tribunal Fiscal cuyo pronunciamiento es contrario a los intereses del fisco. Por tal razón, señalan los citados autores "... en la práctica, la Administración Tributaria decide el momento en que se iniciará el cómputo del plazo para la interposición de la demanda contencioso-administra-

tiva puesto que la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal depende íntegramente de la voluntad de ella. Este hecho es, por decir lo menos, un atentado al principio de igualdad de las partes, pues mientras que el deudor tributario tiene únicamente un plazo de quince días hábiles computados desde el día siguiente de efectuada la notificación certificada de la resolución del Tribunal Fiscal para interponer la demanda contenciosa – administrativa – sin que, de acuerdo con lo expuesto, pueda conocer el sentido de esta resolución antes de su notificación por la Administración Tributaria-, queda al libre arbitrio de la Administración Tributaria la decisión de cuándo se efectuará la notificación y, en consecuencia, cuál será el plazo que, en la práctica, ella tendrá para interponer dicha demanda. Esta situación origina un grave perjuicio al deudor tributario debido al cómputo de los intereses moratorios cuando se discute la existencia de deudas tributarias, por nombrar tan sólo una de las consecuencias negativas de la demora de la Administración Tributaria de efectuar la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal... ”.

### **b) La Exigencia de que la Resolución Administrativa Cuestionada “Cause Estado”:**

Conforme al artículo 148 de la Constitución que consagra el proceso contencioso – administrativo, la condición que deben reunir los actos administrativos para ser impugnados ante el Poder Judicial es que causen estado. En otro trabajo anterior<sup>56</sup> hemos sostenido que debe entenderse por acto administrativo que causa estado a “aquél que agota o pone fin a la vía administrativa porque fija de manera definitiva la voluntad de la Administración, constituye la manifestación final de la acción administrativa respecto de la cual no es posible la interposición de otro recurso impugnativo, debiendo entenderse que ello ocurre cuando se ha llegado al funcionario superior con competencia para decidir en definitiva sobre el acto impugnado, por lo que únicamente podría ser objeto de cuestionamiento ante el Poder Judicial”.

La expresión causar estado que ha sido utilizada también por la legislación y la doctrina de Derecho Administrativo de otros países de nuestro entorno, parece haber sido tomada de la Ley Española de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa de 1888, que en su artículo 1 establecía como primer requisito

<sup>54</sup> Artículo 541: “Admisibilidad: Son requisitos para su admisibilidad que: ...3) Se interponga dentro de los tres meses de notificada o publicada la resolución impugnada, lo que ocurra primero. En los casos en que se produzca silencio administrativo de conformidad con las normas pertinentes, la demanda podrá ser interpuesta en cualquier momento...”.

<sup>55</sup> En: “La Demanda Contenciosa – Administrativa contra Resoluciones del Tribunal Fiscal”. Revista Estudios Privados 4, 1999. p. 114.

<sup>56</sup> “Las resoluciones que ponen fin al procedimiento administrativo. Las llamadas resoluciones que causan estado”. Publicado en: Ius Et Veritas 16. Lima, 1998. p. 151 y en la Revista de la Academia de la Magistratura 1. Lima, 1998. p. 209.

del llamado recurso contencioso – administrativo que las resoluciones administrativas causen estado, es decir, que no fueran susceptibles de recurso alguno por la denominada vía gubernativa<sup>57</sup>. Por tal razón Santamaría de Paredes<sup>58</sup> autor del proyecto de la citada ley española, sostuvo con motivo del discurso que pronunció durante el debate parlamentario para sustentar el citado proyecto que "... se entenderá que causa estado la providencia (se refiere al acto administrativo) cuando contra ella no quepa recurso alguno en la vía gubernativa". Según Fernández Torres<sup>59</sup> el concepto de causar estado desde entonces ha sido entendido por la doctrina y la jurisprudencia como sinónimo de acto no impugnabile en la vía administrativa o que pone fin a la vía administrativa.

Comparten la misma definición de la expresión causar estado otros autores representativos del Derecho Administrativo como González Pérez, quien señala que "En la terminología tradicional de nuestras leyes procesales administrativas, que todavía se mantiene en alguna de las más recientes, causar estado suponía haber agotado los recursos administrativos admisibles. En tanto fuera admisible un recurso administrativo, no se podía deducir la pretensión procesal administrativa. Las puertas del proceso administrativo quedaban abiertas desde el momento en que no era posible la impugnación en vía administrativa"<sup>60</sup>, es también la posición de García de Enterría y Fernández<sup>61</sup>, para quienes la exigencia de que la resolución impugnada en vía contenciosa – administrativa cause estado implica que no sea susceptible de ulterior recurso ordinario en la vía administrativa. En el Derecho Administrativo argentino Fiorini<sup>62</sup> sostiene que la expresión causar estado implica que la resolución administrativa impugnabile sea definitiva, denegatoria e irrevisable (cuando se agota la vía administrativa), similar es también la opinión de Diez<sup>63</sup>, para quien

"Causa estado el acto que ha recorrido toda la vía administrativa, contra el que se haya interpuesto, en su caso, el previo reclamo administrativo, vale decir que no es susceptible de ningún recurso o de la reclamación administrativa previa en sede administrativa. Es, en consecuencia, una decisión final contra la cual nada puede argüirse en sede administrativa"; comparte la misma posición Dromi<sup>64</sup>, para quien la exigencia de que el acto administrativo cause estado es una carga procesal que obliga a los particulares a interponer los recursos en sede administrativa que fueran pertinentes, hasta que recaiga una decisión administrativa definitiva sobre el fondo de la cuestión; opina de manera semejante Tawil<sup>65</sup>, para quien el que un acto administrativo cause estado significa que se han agotado respecto de él todos los recursos administrativos que permita el respectivo ordenamiento administrativo. Finalmente, es ilustrativo mencionar el caso de Ecuador, cuya Ley de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa de 1968, vigente hasta la actualidad, establece en su artículo 6 que "Las resoluciones administrativas causan estado cuando no son susceptibles de recurso alguno en la vía administrativa...". En nuestro medio García Toma<sup>66</sup> y Rubio<sup>67</sup> al comentar en sus respectivas obras el artículo 148 de la Constitución Peruana vigente coinciden en que la expresión resolución administrativa que cause estado se refiere a aquel acto administrativo que agota la vía administrativa.

En el ordenamiento tributario nacional los artículos 101, 143 y 153 del Código Tributario hacen referencia al rol del Tribunal Fiscal como órgano administrativo cuyas resoluciones agotan la vía administrativa en materia tributaria. No existe norma alguna en el citado cuerpo legal que exceptúe a los particulares del cumplimiento del requisito de agotar la vía administrativa, a diferencia de lo previsto en el artículo 28 de

<sup>57</sup> PEMÁN GAVÍN, Juan. "Vía Administrativa Previa y Derecho a la Tutela Judicial". En: Revista de Administración Pública 127. Madrid, 1992. p. 145.

<sup>58</sup> En: "Curso de Derecho Administrativo". Madrid, 1890. p. 821 y 822.

<sup>59</sup> FERNÁNDEZ TORRES, Juan. "La Formación Histórica de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa (1845 – 1868)". Civitas. Madrid, 1998. p. 619 y 620. Tienen la misma opinión GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás Ramón FERNÁNDEZ. "Curso de Derecho Administrativo". Tomo II. 5ta. Edición. Civitas. Madrid, 1998. p. 509. Comenta: SERRANO GUIRADO, Enrique. "El Recurso Contencioso – Administrativo y el Requisito de que la Resolución Cause Estado". En: Revista de Administración Pública 10. Madrid, 1953. p. 127 que "En términos generales se puede considerar como resolución definitiva, que causa estado, la dictada por el organismo o autoridad competente, que modifica la situación jurídica subjetiva de un administrado y no admite impugnación legal en vía administrativa".

<sup>60</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. "Manual de Derecho Procesal Administrativo". 2da. Edición. Civitas. Madrid, 1992. p. 229 y 230; también en: "Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa". Tomo I. 3era. Edición. Madrid, 1998. p. 654.

<sup>61</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás RAMÓN FERNÁNDEZ. "Curso de Derecho Administrativo". Tomo II. 2da Edición. Civitas. Madrid, 1989. p. 439, ver también Tomo I. 5ta. Edición. Civitas. Madrid, 1990. p. 557.

<sup>62</sup> FIORINI, Bartolomé A. "Qué es el Contencioso". Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1997(reimpresión). p. 215 a 244.

<sup>63</sup> MARÍA DIEZ, Manuel. "Derecho Procesal Administrativo". Plus Ultra. Buenos Aires, 1983. p. 37.

<sup>64</sup> DROMI, Roberto. "Derecho Administrativo". Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996. p. 838 y 839.

<sup>65</sup> SANTIAGO TAWIL, Guido. "Administración y Justicia. Alcance del Control Judicial de la Actividad Administrativa". Tomo II. Depalma. Buenos Aires, 1993. p. 106 y 107.

<sup>66</sup> GARCÍA TOMA, Víctor. "Análisis de la Constitución Peruana de 1993". Fondo Editorial de la Universidad de Lima, 1998. p. 500 y 510.

<sup>67</sup> MARCIAL RUBIO CORREA. Estudio de la Constitución Política de 1993. T. 5. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima 1999. p. 194

la Ley 23506 reguladora de los procesos constitucionales de *Habeas Corpus* y de Amparo, que consagra importantes excepciones a dicho requisito en atención a la posición preeminente que ocupan los derechos fundamentales en el ordenamiento constitucional peruano.

En el ordenamiento argentino la Ley 19549 de Procedimientos Administrativos contempla en su artículo 32 un conjunto de situaciones en las que se exime del cumplimiento de la regla del agotamiento de la vía previa. Al respecto nos parece particularmente destacable la causal de excepción prevista en el inciso e), que opera cuando se pone en evidencia una clara conducta de la administración que haga presumir la ineficacia cierta del procedimiento, transformando la impugnación previa en sede administrativa en un ritualismo inútil. A partir de dicha regla Mairal<sup>68</sup> sostiene que en los casos en que la impugnación del acto administrativo se fundara exclusivamente en la inconstitucionalidad de la ley que le sirve de cobertura, debe considerarse inútil la exigencia de interponer recursos administrativos, ya que en sede administrativa no puede declararse la inconstitucionalidad de las normas legales. Sobre dicho tema en nuestro ordenamiento tributario y administrativo no existe norma alguna que establezca excepciones al requisito de agotar la vía previa ante el Tribunal Fiscal, aun en aquellos casos en que la pretensión de los particulares exigieran efectuar el control difuso de constitucionalidad de las leyes previsto por el segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución, que en nuestra opinión el Tribunal Fiscal no está facultado para efectuar por ser meramente un órgano de carácter administrativo y no jurisdiccional. Consideramos que el artículo 102 del Código Tributario sólo faculta al Tribunal Fiscal a realizar el control de legalidad de normas de rango inferior a la ley (reglamentos) en los casos específicos sometidos a su conocimiento, conforme lo ha efectuado en numerosa jurisprudencia desde que se dictó el Código Tributario en 1966 hasta la fecha.

No conocemos justificación alguna por la cual en el Código Tributario no se haya previsto la operatividad del silencio administrativo negativo en los casos en que el Tribunal Fiscal no cumpla con resolver los recursos de apelación interpuestos por los particulares dentro del plazo de seis meses a que se refiere el

último párrafo del artículo 144 del Código Tributario. En nuestra opinión, el recurso de queja ante el Ministro de Economía y Finanzas previsto por la citada norma y el inciso b) del artículo 155 del Código Tributario no compensa adecuadamente la ausencia de normas que consagren la posibilidad para los particulares interesados, una vez vencido el plazo previsto legalmente para que el Tribunal Fiscal resuelva, de acudir ante el Poder Judicial cuestionando las decisiones administrativas que consideran ilegales, o de alternativamente esperar el pronunciamiento expreso del mencionado órgano administrativo. El silencio administrativo negativo constituye una técnica de garantía de los particulares elaborada por el Derecho Administrativo precisamente para compensar los efectos nocivos que se generan de la exigencia del agotamiento de la vía previa para acudir al control judicial, en los casos en que la simple inercia o inactuación por parte de los órganos administrativos encargados de resolver los recursos administrativos podría causar en perjuicio de los particulares la dilación del derecho constitucional a obtener tutela jurídica ante el Poder Judicial.

Se sabe que en varios casos<sup>69</sup> el Tribunal Fiscal ha declarado la inadmisibilidad de las demandas contenciosas – administrativas puestas en su conocimiento en virtud de lo establecido por el segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario, en los casos en que se ha pretendido cuestionar judicialmente las resoluciones que expide a propósito de quejas interpuestas por los particulares al amparo del inciso a) del artículo 155 del citado Código contra actuaciones o procedimientos llevados a cabo por la administración tributaria que afecten directamente o infrinjan lo establecido por dicho cuerpo legal. Independientemente de lo discutible que resulta aceptar que un órgano administrativo pretenda efectuar la calificación de la admisibilidad de las demandas presentadas por los autores precisamente contra resoluciones del mencionado tribunal administrativo, consideramos que en principio es correcto que sólo proceda el cuestionamiento ante el Poder Judicial de las resoluciones que ponen fin al respectivo procedimiento administrativo y no respecto de actos de trámite, salvo en aquellos casos en que a pesar de no decidir la cuestión de fondo se dicten actos administrativos de trámite que impidan la continuación del procedimiento administrativo.

<sup>68</sup> Héctor MAIRAL. El control judicial de la administración pública argentina. Edit. Depalma. T. I. Buenos Aires 1984. p. 334.

<sup>69</sup> Resolución del Tribunal Fiscal 1197-1-97 del 31 de octubre de 1997 que declaró inadmisibile la demanda contenciosa – administrativa interpuesta contra una resolución del mencionado Tribunal que había declarado fundado un recurso de queja contra una municipalidad distrital ordenándole reponer los montos indebidamente embargados en las cuentas bancarias de la empresa recurrente por haber infringido las normas legales sobre la materia. Sobre el mismo tema LIU A., Rocio y Leonardo LÓPEZ E. Op. cit., dan cuenta de otros casos y formulan críticas.

Tal posibilidad ha sido tácitamente reconocida por la jurisprudencia de la Sala Civil de la Corte Suprema en la sentencia de 15 de octubre de 1999, en la cual declara fundada la demanda interpuesta por una empresa dejando sin efecto la resolución del Tribunal Fiscal que confirmaba una resolución de la Administración Tributaria mediante la cual se declaraban inadmisibles los recursos de reclamación interpuestos contra órdenes de pago giradas por concepto del entonces denominado Impuesto Mínimo a la Renta. Como se puede apreciar, aunque SUNAT no se pronunció sobre el tema de fondo que fuera materia de los reclamos y más bien declaró inadmisibles los citados recursos, la Corte Suprema consideró que la administración estaba obligada a aceptar la interposición de los reclamos por los particulares sin necesidad de requerir el pago previo, en aplicación de la regla prevista por el segundo párrafo del artículo 119 del Código Tributario que le faculta a disponer la suspensión de la ejecución coactiva cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría resultar improcedente, lo que sucedía en dicho caso por dos razones: porque se tenía conocimiento de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que en diversos procesos constitucionales de amparo había declarado que el establecimiento de un Impuesto Mínimo a la Renta constituía una desnaturalización desproporcionada del citado tributo, vulneradora del derecho a la igualdad, y por tanto de la Constitución; y porque en el caso materia de la demanda la empresa alegó haber arrojado pérdidas durante el ejercicio anterior.

### c) El Requisito del Pago Previo o la Fianza de la Deuda:

El inciso b) del artículo 158 del Código Tributario exige que el demandante acredite el pago de la deuda tributaria actualizada o alternativamente presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada por un período de seis (6) meses renovables por períodos similares. Como lo establece el segundo párrafo del mencionado precepto, la carta fianza será ejecutada en caso la pretensión del actor no tenga éxito, ya sea porque se declaró improcedente, infundada o fundada en parte la demanda, o en caso no se renovase la fianza en las condiciones señaladas por la administración tributaria.

Consideramos que el requisito del pago previo de la deuda tributaria para acceder al contencioso – administrativo tributario, figura también conocida como

*solve et repet*, constituye una exigencia que lesiona los derechos constitucionales de acceso a la tutela judicial, de defensa y a la igualdad, violaciones que no son menguadas por el hecho de que el Código permita al particular presentar optativamente carta fianza bancaria o financiera.

En nuestra opinión, debería permitirse a los particulares el acceso al contencioso – administrativo sin requerirles el pago previo o el afianzamiento, sin perjuicio de que la administración tributaria quede facultada para proceder al cobro de la deuda respectiva una vez agotada la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal, porque entendemos que la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos que determinan deuda (resoluciones de determinación, resoluciones de multa y órdenes de pago en los supuestos previstos en el segundo párrafo del artículo 119 del Código) o que establecen sanciones consistentes en cierre de local, decomiso, etc., sólo opera durante el trámite del respectivo procedimiento administrativo de tipo impugnatorio, siempre que los respectivos recursos administrativos (reclamación y apelación) se hayan interpuesto dentro de los plazos legalmente establecidos. En todo caso corresponderá al demandante solicitar ante los jueces que conozcan del proceso contencioso – administrativo el otorgamiento de medidas cautelares de suspensión de la cobranza cumpliendo los requisitos legales establecidos para el efecto, entre los que se podría considerar la posibilidad que el juez, en determinadas circunstancias, pueda condicionar el otorgamiento de las medidas cautelares de suspensión de cobro coactivo de la deuda a que el actor presente contra cautela de tipo pecuniario.

Incluso se tiene conocimiento de que no han sido pocos los casos en que los jueces encargados de resolver los procesos contencioso – administrativos sometidos a su jurisdicción, actuando con criterio sumamente riguroso y formal, han declarado la improcedencia de la respectiva demanda porque la fianza presentada por los actores no fue actualizada correctamente en su oportunidad, no obstante que la instancia judicial había demorado la resolución del proceso en exceso de los plazos legales.

En Italia, Di Pietro<sup>70</sup> da cuenta de que la Corte Constitucional de dicho país en dos oportunidades ha declarado contrario al derecho de defensa normas que condicionaban la impugnación de los actos de la Administración Tributaria al previo pago del tributo.

<sup>70</sup> DI PIETRO, Adriano. "Tutela del Contribuyente y Constitución Material en la Aplicación de la Norma Tributaria". En: colectivo "Garantías Constitucionales del Contribuyente". Tirant lo blanch. Valencia. 2da edición, 1999. p. 91.

En su opinión el derecho constitucional de defensa "... aparece así como un derecho absoluto que se afirma también sobre el interés en la recaudación tributaria que viene avalado por el principio de igualdad. Se ha excluido que el ejercicio de un derecho constitucionalmente garantizado pueda ser confiado a una mayor o menor disponibilidad económica, a la posibilidad o no de hacer frente a la deuda tributaria".

En Argentina, el relativamente reciente nuevo Código Contencioso – Administrativo de la Provincia de Buenos Aires aprobado mediante la Ley 12.008 de octubre de 1997, aunque mantiene en su artículo 17 la obligatoriedad del pago previo (*solve et repet*) a la interposición de la demanda contenciosa – administrativa cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero, a continuación establece que dicho requisito no será exigible cuando "su interposición configurase un supuesto de denegación de justicia", excepción que a decir de Lanusse<sup>71</sup> se refiere a los casos en que "el actor no pudiese afrontar el pago, o no lo pudiera hacer sin daño sustancial para su patrimonio".

Finalmente, cabe recordar que en las sentencias del Tribunal Constitucional que declararon fundados los procesos de amparo interpuestos contra la aplicación del entonces denominado Impuesto Mínimo a la Renta, en los fundamentos de las citadas resoluciones, se decía de manera expresa que la exigencia establecida por el Código Tributario del pago previo del tributo como condición para impugnar las Órdenes de Pago ante la Administración Tributaria "constituye una desproporcionada restricción al derecho a la tutela jurisdiccional, en sede administrativa, conforme lo reconoce el artículo 139, inciso 3 de la Constitución, pues vulnera el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal, según se desprende los artículos 8, numeral 1 y 25 del Pacto de San José de Costa Rica..."<sup>72</sup>.

No se puede concluir esta parte del trabajo referida a los presupuestos procesales sin dejar de criticar vivamente que el artículo 157 del Código Tributario dispone que la demanda contenciosa – administrativa debe ser presentada ante el propio Tribunal Fiscal, cuyas resoluciones se cuestionan judicialmente, y que además corresponda a dicho órgano administra-

tivo la potestad de calificar si la demanda presentada cumple o no los requisitos de admisibilidad, estando facultado para declarar la inadmisibilidad de la demanda en caso contrario.

Tenemos entendido que en varios casos los tribunales competentes han resuelto admitir las demandas presentadas directamente en sede judicial prescindiendo de su trámite previo ante el Tribunal Fiscal.

No nos parece suficiente justificación para darle intervención al Tribunal Fiscal en la materia que se le encargue verificar la interposición de la demanda dentro del plazo establecido por el Código o que deba comprobar la exactitud del importe garantizado vía carta fianza, porque ambas tareas pueden ser perfectamente desarrolladas por los jueces competentes. Incluso, en el supuesto que se alegase como justificación la necesidad de evitar la dilación en la remisión del expediente administrativo por parte del Tribunal Fiscal, consideramos que dicho problema ha sido resuelto hace bastante tiempo por la legislación procesal administrativa de varios países, sin que exista precedente alguno que conozcamos en el derecho comparado de una demanda que para iniciar un proceso contencioso – administrativo contra decisiones de las autoridades públicas deba presentarse ante la propia administración.

En la misma línea Liu y López Espinoza<sup>73</sup> hacen referencia a ejecutorias de la Corte Suprema en las que el referido alto tribunal ha considerado contrarios a los principios constitucionales de la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional el requisito de que la demanda sea presentada ante el Tribunal Fiscal.

En nuestra opinión, la mencionada exigencia constituye una más entre varias otras reglas en las que se pone de manifiesto por parte del legislador del Código Tributario una errónea conceptualización del proceso contencioso – administrativo como si se tratara de una continuación del procedimiento recursivo seguido en sede administrativa, de una tercera instancia que debe limitarse cual corte de casación a revisar el cumplimiento de la legalidad formal por parte de los órganos administrativos que la precedieron, lo cual desnaturaliza gravemente al proceso administrativo y reduce significativamente su efectividad restando a los particulares la posibilidad de obtener la tutela judicial de sus derechos e intereses contra las actuaciones administrativas que los agravan.

<sup>71</sup> LANUSSE, Pedro Pablo. "El Nuevo Fuero Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires". Comentarios leyes 12.008 y 12.074. Ad-Hoc. Buenos Aires, 1998. p. 34.

<sup>72</sup> Es el caso, entre otras, de la sentencia de fecha 28 de octubre de 1996, recaída en el Exp. 646-96-AA/TC.

<sup>73</sup> LIU ARÉVALO, Rocío y Leonardo LÓPEZ ESPINOZA. Op. cit., p. 114 y 115.

## 7. EL DESARROLLO DEL PROCESO

### a) Instancias Competentes:

El artículo 161 del Código Tributario establece que la instancia competente para conocer el proceso contencioso – administrativo en materia tributaria es la Corte Suprema de Justicia. Así también lo establece el tercer párrafo del artículo 542 del Código Procesal Civil. En la actualidad, en virtud de lo dispuesto por el inciso 4) del artículo 33 e inciso 2) del artículo 35 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, se ha interpretado que corresponde a la Sala Civil de la Corte Suprema resolver en segunda instancia el proceso administrativo y a la Sala Constitucional y Social resolver los recursos de apelación que se presenten contra lo resuelto por la Sala Civil.

Curiosamente el Código Tributario tan prolijo en otras materias omite señalar de manera expresa la posibilidad de interponer apelación contra lo resuelto en primera instancia por la sala competente. Tenemos entendido que las veces que se han presentado en el Congreso proyectos de leyes para introducir en el Código Tributario una norma que precise la sala competente para conocer las apelaciones en los procesos contencioso – administrativos, la Administración Tributaria del Gobierno Central ha opinado desfavorablemente por considerar que una norma en tal sentido sería innecesaria, porque consideraban suficiente que el principio de instancia plural estuviere consagrado en el numeral 6) del artículo 139 de la Constitución. Sin embargo tenemos conocimiento de jurisprudencia de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, expedida hacia mitad de la década pasada, en la que no se aceptó la presentación de recursos de apelación contra sus sentencias que resolvían los llamados recursos de revisión, que como se ha comentado era la incorrecta denominación que se le daba entonces al proceso contencioso – administrativo en materia tributaria, argumentando que el Código Tributario no establecía de manera expresa la procedencia de dicho recurso.

Consideramos que no existe justificación alguna para que la Corte Suprema de Justicia sea la única competente para resolver en primera y segunda instancia los procesos administrativos sobre materia tributaria. No satisface el principio constitucional de la instancia plural ante el Poder Judicial que sólo la Corte Suprema, aunque a través de dos de sus Salas, sea el único nivel de la organización judicial competente para resolver los procesos contencioso - administrativos

sobre materia tributaria. Señala Gimeno Sendra<sup>74</sup> refiriéndose a la doble instancia, que dicha regla implica el doble grado de jurisdicción, es decir, que las resoluciones expedidas en una primera instancia “puedan ser trasladadas a un Tribunal Superior mediante la interposición del recurso de apelación”. En su opinión “el fundamento actual de la doble instancia hay que encontrarlo en la necesidad de evitar los errores y el arbitrio judicial. Al tratarse de un recurso ordinario, en el que pueden hacer valer ante el Tribunal Superior la totalidad de los vicios de la sentencia, tanto los materiales (errores *in iudicando*), como los principales (*in procedendo*), el control del órgano *a quo* por el *ad quem* es absoluto”. Dicho propósito no se cumple en el diseño actual de las salas supremas competentes para conocer del proceso administrativo en materia tributaria porque tenemos entendido que con demasiada frecuencia los magistrados de un mismo nivel de la organización judicial son poco proclives a corregir las resoluciones dictadas por otros magistrados de la misma categoría. Por tal razón consideramos que no se respeta el mandato constitucional que proclama la instancia plural en sede judicial cuando se establece que dos Salas de la misma Corte Suprema conocerán en primera y segunda instancia.

Lo aconsejable es que a futuro se considere la creación de salas integradas por magistrados especializados en materias públicas (administrativo, tributario, etcétera) en el ámbito de la Corte Superior, para que la Corte Suprema pueda operar únicamente como segunda instancia conforme corresponde al propósito de los constituyentes de 1993 consagrado en el artículo 141 de la Carta Política.

Finalmente, no debe olvidarse que la Defensoría del Pueblo ha elaborado informes que dan cuenta de la congestión de procesos pendientes de resolver que hoy día aqueja a la Corte Suprema, en parte porque la legislación procesal tiende a centralizar en dicho nivel la solución de las principales controversias.

### b) Medidas cautelares:

En nuestro ordenamiento tributario durante el trámite de los procedimientos administrativos de recurso o impugnatorios se suspende la exigibilidad de la deuda tributaria siempre que los interesados hayan interpuesto sus correspondientes recursos antes del vencimiento de los plazos establecidos por el Código Tributario y cumplan con el pago de la parte de la deuda que no fue objeto de impugnación. Sin embar-

<sup>74</sup> En colectivo con otros autores. “Curso de Derecho Procesal Administrativo”, Op cit. p. 28.

go dicha suspensión de la exigibilidad termina cuando se agota la vía administrativa en materia tributaria mediante la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve el recurso de apelación. Por dicha razón la última parte del segundo párrafo del artículo 157 del Código Tributario establece que la presentación de la correspondiente demanda contencioso – administrativa “no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la administración tributaria”, lo que constituye una regla semejante a la establecida en el último párrafo del artículo 541 del Código Procesal Civil, conforme al cual “La admisión de la demanda no interrumpe la ejecución del acto administrativo, sin perjuicio de lo dispuesto en este Código sobre proceso cautelar”.

Conforme al diseño legal actual del proceso contencioso – tributario, el otorgamiento de medidas cautelares no constituye un requerimiento importante por parte de los demandantes, porque como se ha comentado con anterioridad, el Código Tributario exige el pago previo de la deuda o su afianzamiento, por lo que casi no tendría objeto para los actores del proceso administrativo solicitar a la instancia judicial competente que otorgue una medida cautelar ordenando la suspensión del cobro de una deuda que ya ha sido pagada o garantizada como requisito para interponer la correspondiente demanda. Sin embargo, el otorgamiento de medidas cautelares cobra mayor importancia en los casos en los que se cuestiona ante el Poder Judicial las resoluciones que imponen las sanciones de cierre temporal de locales, consultorios o establecimientos porque en la práctica podrían ejecutarse aún cuando el particular interponga dentro de los plazos legales la correspondiente demanda ante el Poder Judicial.

Aunque el Código Tributario omite toda referencia al tema de las medidas cautelares, entendemos que dado el carácter supletorio del Código Procesal Civil, los demandantes podrían solicitar cualesquiera de las medidas cautelares previstas por el citado cuerpo legal, entre las que se cuenta la suspensión de la ejecución de los actos administrativos.

Llama la atención que en la nueva Ley 26979 del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aplicable a la ejecución de las deudas tributarias municipales, se haya dispuesto en el numeral 16.2 que el Ejecutor podrá disponer la suspensión del respectivo procedimiento coactivo sólo cuando la respectiva medida cautelar que dicte el juez de la causa quede firme. En nuestra opinión,<sup>75</sup> dicha regla constituye una virtual e

innecesaria modificación del Código Procesal Civil que no condiciona la efectividad de las medidas cautelares dictadas en los procesos contencioso – administrativos a su confirmación por una instancia superior (como sí sucede en el proceso de amparo y otros), porque una vez dictadas las mencionadas medidas son plenamente eficaces y deben ejecutarse. En nuestra opinión la citada norma constituye una restricción que reduce innecesariamente la efectividad de las medidas cautelares afectando en consecuencia el derecho de los particulares a que la correspondiente sentencia pueda ejecutarse cuando finalmente se dicte, lo cual representa una vulneración inconstitucional del derecho de todo particular a acceder a la tutela judicial.

### c) La prueba:

El Código Tributario omite toda mención a los medios de pruebas que podrían actuarse en el proceso contencioso – administrativo tributario. En nuestra opinión, por aplicación supletoria del Código Procesal Civil podría afirmarse que es procedente la práctica de cualquier medio de prueba previsto por este último Código, porque aunque las normas que regulan específicamente el proceso administrativo en dicho cuerpo legal (artículos 540 a 545) tampoco hacen mención expresa a la posibilidad de actuar pruebas, consideramos que dicha posibilidad es totalmente legítima en virtud de lo establecido, entre otras normas, por los numerales 6) y 9) del artículo 491 del Código Adjetivo que regula los plazos máximos aplicables para ofrecer medios probatorios y realizar las correspondientes audiencias de pruebas durante el trámite de los denominados procesos abreviados, conforme a cuyas reglas se tramita el contencioso – administrativo.

Es interesante recordar que en la versión original del Código Tributario, que como se sabe fuera dictado en 1966, el artículo 141 ubicado en el Título que regulaba la demanda ante el Poder Judicial, permitía expresamente la actuación de las pruebas instrumental y de peritos y las demás compatibles con la naturaleza del proceso tributario, prohibiéndose la actuación de la confesión. Sin embargo, a partir de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo 187 de 1981, a la vez que comenzó a denominarse equivocadamente recurso de revisión al contencioso – administrativo ante el Poder Judicial, en el artículo 141 se prohibió de manera expresa la admisión de todo tipo de prueba en el citado proceso, regla que se mantuvo

<sup>75</sup> Tomado de: DANÓS ORDÓNEZ, Jorge y Diego ZEGARRA VALDIVIA. “El Procedimiento de Ejecución Coactiva”. Gaceta Jurídica. Lima, 1999. p. 96.

hasta que en 1992 el Decreto Ley 25859 aprobó un nuevo texto del Código Tributario y suprimió dicha prohibición.

En la doctrina más moderna de Derecho Administrativo van ganando terreno las tesis que defienden la plena actuación de pruebas en el proceso contencioso - administrativo. La posición contraria la sostienen quienes, a decir de Borrajo Iniesta<sup>76</sup> adoptan un rígido concepto del contencioso - administrativo como proceso meramente revisor del procedimiento seguido en vía administrativa, "que sólo admite como relevante la legalidad del acto impugnado en el momento en que fue dictado, tomando en consideración sólo los hechos que entonces constaban como ciertos"<sup>77</sup>. Para esta posición el proceso contencioso - administrativo es una mera continuación de lo actuado en vía administrativa, debiendo el juzgador aceptar la visión de los hechos a que se hubiese llegado en el procedimiento administrativo.

La tesis correcta en nuestra opinión es la que sostiene que en el contencioso - administrativo los jueces deben "enjuiciar el litigio con plenitud de jurisdicción resolviendo las pretensiones de las partes a la vista de los hechos acreditados en el momento de dictar sentencia, hayan sido probados en el proceso o fuera de él". En opinión del citado autor, debe tenerse en cuenta que las "normas sobre prueba (que) se aplican en el seno de un procedimiento administrativo, son utilizadas con una finalidad diferente a la de las pruebas judiciales. No son ya practicadas por un juez que debe dirimir un conflicto para mantener la paz jurídica; son aplicadas por un Administrador, que debe realizar determinados fines materiales en satisfacción de concretos intereses generales. La finalidad institucional de las normas probatorias en el seno de un proceso judicial... es sustentar una sentencia: Una decisión definitiva en Derecho, que entre otras cosas, declara los hechos que ocurrieron, narra la versión jurídicamente veraz. En cambio, la finalidad institucional de las normas probatorias en el seno de un procedimiento administrativo es posibilitar la eficacia de la actuación administrativa, que sus decisiones sean lícitas, acertadas y oportunas. Con ello, entre otras cosas, se consigue minimizar los conflictos con los afectados por las medidas administrativas; pero no

impedirlos y menos sustituirlos por una solución contenciosa - administrativa".

Según Rivero Ortega<sup>78</sup> la consideración igualitaria de las partes en el proceso contencioso - administrativo "obliga a cuestionar por ejemplo, el valor hasta ahora atribuido al expediente administrativo, partiendo de la base de que la prueba posee un carácter exclusivamente jurisdiccional, pero desde el momento en que (el proceso administrativo) admite la existencia de pruebas preconstituidas, cuyo valor probatorio reconocen las leyes, se enfrenta a la realidad de que en muchos casos la Administración se encuentra en una posición de ventaja a la hora de lograr el reconocimiento del órgano judicial con respecto a su versión de los hechos - de la que queda constancia en el expediente- mientras que el particular recurrente debe desmontar esta versión *a posteriori* con notables dificultades probatorias". Similar es la opinión de González - Cuellar<sup>79</sup>, para quien el valor probatorio desmedido que en muchas ocasiones otorgan los jueces a los expedientes administrativos, demostrando excesivo apego a las apreciaciones fácticas de la Administración Pública, "privilegiada incluso en ocasiones por presunciones de veracidad difícilmente destruibles por los particulares, mermaron considerablemente la efectividad de su derecho a la prueba". Para Sarmiento García<sup>80</sup> la plenitud jurisdiccional del proceso contencioso - administrativo implica: "La posibilidad de admisión de toda clase de pruebas, aunque no se hayan presentado y diligenciado en el procedimiento administrativo previo, y de decretar de oficio la que el tribunal estime conveniente para la mejor solución de la contienda...".

Como se sabe, en nuestro ordenamiento el Código Tributario en sus artículos 141 y 148 establece graves restricciones para la presentación de medios probatorios durante el trámite de los procedimientos administrativos de recurso (reclamación y apelación) en los casos en que dichas pruebas no hubiesen sido aportadas por los interesados, no obstante haber sido requeridas durante el procedimiento administrativo de fiscalización o verificación, o durante el procedimiento de reclamación en primera instancia. Sin perjuicio de lo discutible que son desde la perspectiva constitucional las mencionadas disposiciones por constituir au-

<sup>76</sup> BORRAJO INIESTA, Ignacio. "Prueba y Jurisdicción Revisora". Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo (REDA) 61, 1989.

<sup>77</sup> Según dicha posición la función de los jueces en el contencioso - administrativo se limita a "examinar sentado lo que la administración había resuelto de pie", citado por BORRAJO INIESTA: Op. cit., primer pie de página.

<sup>78</sup> RIVERA ORTEGA, Ricardo. "El Estado Vigilante". Tecnos. Madrid, 2000. p. 216.

<sup>79</sup> ZONGÁLEZ - CUELLAR SERRANO, Nicolás. "La Prueba en el Proceso Administrativo (objeto, carga y valoración)". Editorial Colex. 1992. p. 10.

<sup>80</sup> SARMIENTO GARCÍA, Jorge. "Introducción al Procedimiento y al Proceso Administrativo". En el colectivo: "Protección del Administrado". Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996. p. 37.

ténticas limitaciones al derecho de defensa y a la tutela ante el Poder Judicial, nos ratificamos en nuestra opinión de que dichas limitaciones no pueden extenderse al proceso contencioso – administrativo porque no existe norma alguna que así lo disponga.

## 8. LA SENTENCIA

El artículo 161 del Código Tributario establece que a partir de la fecha en que se realiza el informe oral y los alegatos, la Sala competente de la Corte Suprema debe expedir sentencia dentro de los sesenta (60) hábiles siguientes.

De conformidad con lo comentado anteriormente en la parte referida al objeto del proceso administrativo, consideramos que en aquellos casos en que la pretensión formulada por el demandante de un proceso contencioso – administrativo tributario haya consistido en la solicitud de devolución de una cantidad indebidamente pagada o en exceso, en caso los jueces declarasen fundada la demanda reconociendo el derecho del actor deberán declarar la invalidez o nulidad de la resolución administrativa cuestionada judicialmente (sentencia declarativa), y simultáneamente ordenar a la administración competente la devolución de las cantidades solicitadas por el demandante (sentencia de condena), para lo cual están plenamente facultados para disponer lo necesario a fin de ejecutar lo decidido en la sentencia.

Es evidente que en los procesos contencioso – administrativos, como en todo proceso de tipo jurisdiccional, los jueces están constitucionalmente facultados por el artículo 138 de la Constitución para ejercer el control difuso de constitucionalidad y en tal virtud inaplicar con efectos para el caso concreto las leyes y demás disposiciones de menor jerarquía que estimen inconstitucionales.

Somos de la opinión que en el régimen legal vigente que regula el proceso contencioso - administrativo se observa un excesivo apego a una concepción tradicional formalista que disminuye el rol del proceso administrativo, otorgándole prácticamente el tratamiento de una instancia adicional o la virtual continuación de la vía administrativa, lo que conlleva la denegatoria de la auténtica justicia para los particulares. Dicha concepción reduccionista del proceso contencioso – administrativo se expresa en la legislación tributaria en varios aspectos: en la obligación de presentar las demandas ante un órgano administrativo como el Tribunal Fiscal para que evalúe su admisibilidad; en la exigencia del pago previo o de afianzamiento para demandar, en la manera sutil como se establecen implícitamente limitaciones para la actuación de nueva prueba en el contencioso – administrativo por la vía de prohibir su reconocimiento en el procedimiento administrativo de tipo recursivo, y finalmente la escasa consideración que recibe en general del citado Código los fallos del Poder Judicial sobre la materia en comparación con el carácter de, prácticamente, fuente del Derecho que se le otorga a las resoluciones del Tribunal Fiscal. Tenemos entendido que, lamentablemente, esta concepción revisora o formalista del proceso contencioso – administrativo es la que ha venido mayoritariamente orientando hasta la fecha las resoluciones judiciales sobre la materia, por lo que esperamos pueda ser objeto de evolución a futuro, ya sea por obra de la propia jurisprudencia o mediante reformas legislativas que establezcan un nuevo régimen legal del proceso contencioso – administrativo en consonancia con su verdadera naturaleza, en orden a obtener la plena justiciabilidad de la actuación de la administración pública conforme a los postulados constitucionales.