

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

TITULO: LA CONSTITUCIONALIDAD DEL AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA PARA ACCEDER AL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA Y LA CONTROVERSIA RESPECTO A SI LA QUEJA TRIBUTARIA AGOTA LA VÍA ADMINISTRATIVA

Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derecho Tributario

Autor: Mariel Roxana Meza Rodríguez

Asesor: Eduardo Sotelo

Código de alumno: 20064780

2018

RESUMEN

El objetivo del trabajo es analizar la constitucionalidad del requisito de agotar la vía administrativa en materia tributaria, establecido en la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, considerando que en la Constitución se señala que son impugnables las resoluciones que “causan estado”; así como también se analiza la controversia respecto a si la queja tributaria agota la vía administrativa, permitiendo que el asunto controvertido en queja sea impugnado en la vía contenciosa administrativa.

Respecto al primer tema abordado, a través de una interpretación histórica del término “causar estado” y de lo desarrollado en la jurisprudencia, se concluye que “agotar la vía administrativa” es un concepto equiparable a “causar estado”. Posteriormente, se analiza cuáles son las consecuencias de exigir este requisito en los procedimientos tributarios, debido a que el mismo podría vulnerar el derecho de acceso a la justicia. Para lo cual se plantea la aplicación del Test de Proporcionalidad a efectos de determinar en qué contextos la exigencia del agotamiento de la vía administrativa podría devenir en inconstitucional por vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que este requisito no debería ser usado como una traba para acceder a la revisión judicial de los actos de la Administración Tributaria. Así, se concluye que no debería exigirse este requisito cuando estemos frente a jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal; así como, frente a jurisprudencia reiterada del Tribunal Fiscal, que tiene pronunciamientos contrarios a los emitidos por la Corte Suprema.

Respecto al segundo tema de análisis, es importante analizar si la queja tributaria es susceptible de habilitar la impugnación judicial debido a que existe jurisprudencia contradictoria a nivel del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional. Primero, se define cuál es la característica que deben cumplir las resoluciones para que califiquen como acto que ha agotado la vía administrativa, como por ejemplo, ser un acto definitivo. Sin embargo, se debe considerar que también son impugnables en vía administrativa, y por ende en vía judicial, los actos de trámite cualificados. En tal sentido, para poder impugnar en vía judicial las resoluciones que se emiten vía queja tributaria, estas deben agotar la vía administrativa y ser actos de trámite cualificados; por lo que se deberá analizar en cada caso concreto si se cumplen con ambos requisitos. Así, no tendrá igual calificación una resolución que resuelve una queja tributaria dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, que sí sería susceptible de ser impugnada en la vía judicial; que una resolución que resuelve una queja tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización, que no sería impugnable en vía judicial.

Índice

1. La vía previa para acceder al proceso contencioso administrativo	3
1.1. Breve introducción sobre la teoría de los medios impugnatorios	4
1.2. Los medios impugnatorios en el procedimiento administrativo	8
1.3. Los medios impugnatorios en el procedimiento tributario	11
2. Revisión judicial de los actos de la Administración	18
2.1. Antecedentes del proceso contencioso administrativo	19
2.2. Proceso contencioso administrativo	21
2.3. Algunos aspectos vinculados con el proceso contencioso administrativo en materia tributaria	29
3. Constitucionalidad de la exigencia de agotar la vía administrativa en materia tributaria para acceder al proceso contencioso administrativo	33
3.1. El concepto de causar estado y el agotamiento de la vía administrativa previa	33
3.2. Análisis constitucional del requisito de agotamiento de la vía administrativa en materia tributaria	44
3.3. A modo de conclusión	53
4. Controversia respecto a si la queja tributaria agota la vía administrativa permitiendo su impugnación directa en la vía judicial	55
4.1. Los actos de trámite y su vinculación con la queja	44
4.2. Naturaleza jurídica de la queja	61
4.3. Controversia respecto a si la queja agota o no la vía administrativa, a efectos de habilitar la impugnación procesal	65
5. Conclusiones	73



La constitucionalidad del agotamiento de la vía administrativa para acceder al proceso contencioso administrativo en materia tributaria y la controversia respecto a si la queja tributaria agota la vía administrativa

En el presente trabajo se abordará el análisis constitucional de la exigencia de agotar la vía administrativa para acceder al proceso contencioso administrativo en materia tributaria, considerando que dicha condición no ha sido establecida en la Constitución. A fin de poder abordar el mencionado análisis, resultará necesario abordar determinados temas vinculados con los medios impugnatorios, el proceso contencioso, así como la propia exigencia de agotar la vía administrativa, todo ello desde la perspectiva tributaria. Asimismo, se analizará cuál es la incidencia del mencionado requisito de agotamiento de la vía administrativa en las Resoluciones del Tribunal Fiscal que resuelven las quejas tributarias. Lo que se busca determinar es si dichas actuaciones son susceptibles de impugnación directa en la vía contenciosa administrativa, considerando que se ha advertido que vía jurisprudencia en vía de casación se ha determinado que estos actos no agotan la vía administrativa y, por ende, no son impugnables en la vía judicial; y, por otro lado, el Tribunal Constitucional ha señalado que estas actuaciones si agotan la vía administrativa.

1. La vía previa para acceder al proceso contencioso administrativo

En el presente trabajo se abordará el análisis del requisito del agotamiento de la vía administrativa para acceder al proceso contencioso administrativo en materia tributaria, para lo cual consideramos pertinente comenzar con detallar brevemente cuál es el concepto de los medios impugnatorios en materia administrativa y específicamente en el ámbito tributario. Ello nos proporcionará el marco adecuado para, en el tercer capítulo, analizar la constitucionalidad del requisito del agotamiento de la vía administrativa, que no es otra cosa que el agotamiento de todos los medios impugnatorios en la vía administrativa.

1.1. Breve introducción sobre la teoría de los medios impugnatorios

Si bien en el presente apartado se desarrollarán los medios impugnativos en el procedimiento administrativo, resulta pertinente incluir una breve precisión respecto a la teoría de los medios impugnatorios, con especial énfasis en materia procesal civil.

El artículo 355 del Decreto Legislativo N° 768, Código Procesal Civil, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Resolución Ministerial N° 010-93-JUS, señala al respecto lo siguiente: “Mediante los medios impugnatorios las partes o terceros legitimados solicitan que se anule o revoque, total o parcialmente, un acto procesal presuntamente afectado por vicio o error”.

Respecto a la teoría general de impugnación, esta “implica la fiscalización de regularidad de los actos del proceso, sobre todo aquellos concernientes al órgano jurisdiccional, representados a través de las correspondientes resoluciones” (Hinostroza, 2002: 13). Los medios impugnatorios son vitales en la medida que permiten “enmendar las irregularidades cometidas en el proceso, “poniéndoles término y restableciendo los derechos vulnerados, a fin de garantizar los “derechos del sujeto perjudicado” (Hinostroza, 2002: 13).

Así, respecto a los actos del proceso “imperfectos o anormales no se podrá obtener su finalidad”, dándose nacimiento a “un conjunto de actos procesales destinados a corregir los actos imperfectos o viciados” (Hinostroza, 2002: 13). De mismo modo, se puede afirmar que: “La impugnación se funda en la necesidad de disminuir la posibilidad de injusticia basada, principalmente, en el error judicial, el cual, si no es denunciado, da lugar a una situación irregular e ilegal que, por lo mismo, causa agravio al interesado” (Hinostroza, 2002: 14).

Por otro lado, respecto a los medios de impugnación se puede señalar que estos se interponen contra:

[...] resoluciones que no han alcanzado firmeza, incidiendo así sobre un proceso todavía pendiente y prolongando su pendencia, por lo que impiden que llegue a producirse la llamada cosa juzgada. Se trata de los verdaderos recursos, en los que la impugnación se produce en un proceso aún pendiente, pidiendo el recurrente que se produzca un nuevo examen de o que fue resuelto en la resolución que se recurre y en cuanto la misma le sea desfavorable, para que se dicte otra resolución modificando la anterior o anulándola (Montero, 2005: 36).

El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 2.3. de la Sentencia N° 05410-2013-PHC/TC, ha señalado que forma parte del debido proceso el derecho de recurrir el fallo ante juez o tribunal superior, este derecho se ejercita a través de los medios impugnatorios. En el mismo sentido, en reiterada jurisprudencia el Tribunal Constitucional¹ ha señalado que el derecho de acceso a los recursos o de recurrir las resoluciones judiciales es una manifestación del derecho fundamental a la pluralidad de la instancia reconocida en el inciso 6 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú (en adelante “la Constitución”), que a su vez forma parte del derecho al debido proceso reconocido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución.

Debe señalarse que el derecho a impugnar no es ilimitado (Hinostroza, 2002: 19), no todos los actos y resoluciones son impugnables solo aquellas que han sido expresamente señaladas en la norma son susceptibles de impugnación, del mismo modo se debe utilizar el medio impugnatorio adecuado conforme a lo establecido en la norma legal²; es posible que se limite el derecho a impugnar en función al monto o valor del petitorio³; la prohibición del doble recurso⁴; y, finalmente, todos los medios

¹ Se pueden revisar las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 1243-2008-PHC, 5019-2009-PHC y 2596-2010-PA.

² En este sentido, se tiene que en el artículo 356 del Código Procesal civil se señala que respecto a los actos procesales no contenidos en resoluciones se formulan remedios y respecto a las afectaciones contenidas en las resoluciones se pueden presentar recursos. Asimismo, el artículo 358 del Código Procesal Civil señala que: “El impugnante fundamentará su pedido en el acto procesal en que lo interpone, precisando el agravio y el vicio o error que lo motiva. El impugnante debe adecuar el medio que utiliza al acto procesal que impugna”.

³ Para el autor Hinostroza Minguez resulta controvertido limitar el derecho a la impugnación en función a la cuantía o valor económico del petitorio, pues “no se debe dejar de administrar justicia” por cuestiones de orden económico, ello implicaría “una suerte de discriminación que no comulga con la finalidad del proceso” (Hinostroza, 2002: 19).

⁴ Así, el artículo 360 del Código Procesal Civil establece: “Está prohibido a una parte interponer dos recursos contra una misma resolución”.

impugnatorios deben presentarse respetando los plazos y formalidades establecidos en la norma⁵.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia N° 05410-2013-PHC, fundamento 2.3., ha señalado que el derecho a la impugnación implica que todas las personas (naturales o jurídicas) “[...] que participen en un proceso judicial tengan la oportunidad de que lo resuelto por un órgano jurisdiccional sea revisado por un órgano superior de la misma naturaleza, siempre que se haya hecho uso de los medios impugnatorios pertinentes, formulados dentro del plazo legal”. Lo anterior constituye un criterio reiterado del Tribunal Constitucional⁶.

De dicho criterio se desprende que el propio Tribunal Constitucional admite la existencia de limitaciones en lo que se refiere a los medios impugnatorios tales como el uso del medio impugnatorio pertinente y el respeto por el plazo legal fijado por la norma.

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia N° 4235-2010-PHC, fundamento 3, que el derecho a los medios impugnatorios es un derecho de configuración legal, lo que significa que su contenido es delimitable por el legislador, lo que genera que este derecho “[...] no implica un derecho del justiciable de recurrir todas y cada una de las resoluciones que se emitan al interior de un proceso”⁷.

En el mismo sentido, el Poder Judicial ha reconocido que los medios impugnatorios son de configuración legal. Mediante la Casación N° 7590-2012-Del Santa, se reconoce el derecho a la pluralidad de la instancia o doble instancia, que garantiza que todo justiciable tenga la oportunidad que lo resuelto por un órgano sea revisado por un órgano superior, “siempre que se haya hecho uso de los medios impugnatorios

⁵ El artículo 357 señala que: Los medios impugnatorios se interponen ante el órgano jurisdiccional que cometió el vicio o error, salvo disposición en contrario. También se atenderá a la formalidad y plazos previstos en este Código para cada uno. Del mismo modo, se establece en el artículo 359 que: El incumplimiento de alguno de los requisitos determina la declaración de inadmisibilidad o de improcedencia del medio impugnatorio, mediante resolución debidamente fundamentada. Esta resolución sólo es recurrible en queja en los casos del Artículo 401.

⁶ Al respecto se pueden ver las Sentencias del Tribunal Constitucional: 3261-2005-PA, 5108-2008-PA, 5415-2008-PA, 0607-2009-PA y 05410-2013-PHC.

⁷ De igual criterio ha sido el Tribunal Constitucional en las Sentencias N° 1243-2008-PHC, 5019-2009-PHC, 2596-2010-PA y 05410-2013-PHC.

pertinentes, formulados dentro del plazo legal”. En igual sentido se pronuncian las Casaciones N° 10866-2012-Lima y 4214-2014-Lima.

Así, la Casación N° 10866-2012-Lima señala que, si bien el derecho a los recursos es de configuración legal, dicha configuración:

[...] únicamente tendrá como límite la proscripción de establecer condiciones de acceso que tengan el propósito de disuadir, entorpecer o impedir irrazonable y desproporcionalmente su ejercicio. [...] No obstante, una vez que la posibilidad de impugnar una decisión judicial ha sido reconocida legalmente a favor de la parte [...], la vigencia del derecho al recurso exige que i) esta posibilidad no sea negada por parte del órgano jurisdiccional y que ii) tampoco sea restringida injustamente; pues, como es obvio, estos hechos implicarían una afectación directa a las posibilidades de defensa reconocidas al sujeto por el ordenamiento jurídico, implicando con ello una clara vulneración al debido proceso [...]

Esta característica que le ha otorgado el Tribunal Constitucional al derecho a los medios impugnatorios, que es ser de configuración legal, que ha sido también adoptada por las Cortes Supremas del Poder Judicial, significa que el ejercicio de este derecho está limitado en función a las disposiciones establecidas por la norma. Sin embargo, cabe analizar si estas limitaciones establecidas por la norma podrían llegar a ser inconstitucionales al limitar indebidamente el derecho a los medios impugnatorios. Como se señalaba en la Casación 10866-2012-Lima, al momento de configurar un medio impugnatorio no se pueden establecer medidas que impidan irrazonable y desproporcionalmente su ejercicio.

Consideramos que el criterio desarrollado por el Tribunal Constitucional respecto a las limitaciones y la configuración legal del derecho a los medios impugnatorios también es aplicable a los medios impugnatorios del procedimiento administrativo y al procedimiento contencioso tributario.

En tal sentido, en el presente trabajo se va analizar la constitucionalidad de la regla del agotamiento de la vía administrativa previa, que es un requisito para acceder al proceso contencioso administrativo.

1.2. Los medios impugnatorios en el procedimiento administrativo

A fin de poder analizar la constitucionalidad de la vía administrativa previa, resulta necesario fijar algunos conceptos vinculados con los medios impugnatorios en el procedimiento administrativo y sus particularidades.

La particularidad de los medios impugnatorios en el procedimiento administrativo radica en que los actos objeto de cuestionamiento son actos administrativos sujetos a un régimen particular, por lo cual las herramientas con las que se cuenta para cuestionar estos actos gozan de determinadas particularidades que los diferencian de los medios impugnatorios de la vía civil. Lo anterior no significa que, en lo que sea pertinente, no se pueda acudir a la teoría sobre los medios impugnatorios propios del proceso civil.

Respecto a los medios impugnatorios del procedimiento administrativo se ha señalado que a través de los mismos “se intenta restablecer la legalidad administrativa cuando ella ha sido violada u obtener su restablecimiento, conjugándola con la observancia de las situaciones jurídicas subjetivas particulares. Es decir, se intenta armonizar la defensa de los derechos subjetivos con el interés público que gestiona la Administración Pública” (Dromi, 2005, Volumen II: 502).

Por otro lado, se puede considerar como característica de los recursos administrativos que tienen “finalidad impugnatoria de actos o disposiciones preexistentes que se estiman contrarias a Derecho, lo cual les distingue de las peticiones, cuyo objetivo es forzar la producción de un acto nuevo y de las quejas” (García de Enterría, 2004, Volumen II: 526). En tal sentido, Cortez Tataje, citando a Gonzáles Pérez, señala que “los recursos administrativos pueden considerarse como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de este carácter” (Cortez, 2012: 13), posición que, según Cortez, también comparte Agustín Gordillo y Sarmiento Acosta (2012: 13).

El aspecto sustancial a considerar respecto a los medios impugnatorios del procedimiento administrativo es que tienen como finalidad el control de los actos efectuados por la Administración. En tal sentido, no se debe olvidar que la vulneración a los derechos subjetivos de los particulares, que activa la necesidad de recurrir a los recursos administrativos, proviene de una actuación u omisión de la propia Administración. Es decir, que no existe una controversia entre particulares, la controversia es entre un sujeto administrado y la Administración.

Otra característica particular de los medios impugnatorios en el procedimiento administrativo es que es la propia Administración la que “revisa el acto emitido por ella misma y procede a ratificarlo, revocarlo o reformarlo” (Dromi, 2005: 503).

La interposición de un medio impugnatorio, en este contexto, da lugar al inicio de un procedimiento en sede administrativa (Hernández, 2012: 55). Así, “la resolución que resuelve el recurso administrativo es un acto administrativo que puede a su vez ser impugnado, hasta agotar los recursos en vía administrativa para habilitar después las acciones judiciales pertinentes” (Dromi, 2005, volumen II: 503).

Como habíamos señalado líneas arriba, los medios impugnatorios se configuran como un derecho de todo sujeto, por lo que en el campo de los medios impugnatorios administrativos este derecho se configura en el sentido de que todas las decisiones de la administración puedan ser objeto de revisión. Dicho derecho se puede configurar en dos tramos, la revisión administrativa de los actos de la administración y la revisión judicial⁸. En el siguiente capítulo se abordará la revisión judicial de los actos de la administración.

Respecto a la revisión administrativa, hasta el momento se puede afirmar que es un derecho y garantía para los administrados la facultad a emplear los medios impugnatorios dentro del procedimiento administrativo, que consideren pertinentes.

⁸ Se debe considerar que los actos de la administración también pueden ser objeto de revisión en la vía constitucional, mediante el amparo. Sin embargo, para los efectos del presente trabajo no se va a desarrollar la vía del amparo.

Sin embargo, para autores como García de Enterría y Fernández normalmente los recursos administrativos se presentan como garantía de los particulares, sin embargo, si se considera que son un presupuesto necesario del acceso a la vía jurisdiccional podría considerarse que en realidad son un privilegio de la Administración y una carga para el administrado (García de Enterría, 2004, Volumen II: 525).

En el tercer acápite se analizará si en nuestro ordenamiento este requisito para acceder a la vía del contencioso administrativo representa un privilegio y la constitucionalidad de dicho requisito.

Así las cosas, líneas arriba señalábamos que una de las características del procedimiento administrativo es que es la propia Administración la que actúa como juez y parte, pues es ella la que ha originado el acto objeto de cuestionamiento. En tal sentido, “no existe neutralidad respecto al órgano encargado de decidir la controversia, por la tanto sería un error equiparar a los procesos jurisdiccionales con el procedimiento administrativo, a pesar que tengan muchos elementos en común” (García de Enterría, 2004, volumen II: 527). Por lo anterior, se puede argumentar que, si bien los recursos administrativos son una garantía para los particulares, son una garantía limitada (García de Enterría, 2004, volumen II: 528).

En el plano legislativo, mediante la Ley N° 27444, Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante “LPAG”) los medios impugnatorios administrativos se han regulado como recursos administrativos a través del artículo 215⁹.

⁹ El referido artículo dispone lo siguiente:

Artículo 215. Facultad de contradicción

215.1 Conforme a lo señalado en el artículo 118, frente a un acto administrativo que se supone viola, desconoce o lesiona un derecho o interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa mediante los recursos administrativos señalados en el artículo siguiente, iniciándose el correspondiente procedimiento recursivo.

215.2 Sólo son impugnables los actos definitivos que ponen fin a la instancia y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión. La contradicción a los restantes actos de trámite deberá alegarse por los interesados para su consideración en el acto que ponga fin al procedimiento y podrán impugnarse con el recurso administrativo que, en su caso, se interponga contra el acto definitivo.

Para autores como Cortez la facultad de contradicción regulada en la LPAG guarda relación con el artículo 25 inciso 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos que promueve el derecho de toda persona a recurrir a un “recurso sencillo, rápido o cualquier otro efectivo ante los jueces o tribunales competentes que le ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, la ley o la presente convención [...]” (Cortez, 2012: 21).

Continuando con el análisis de la LPAG, se debe considerar que el derecho a contradecir los actos de la administración se encuentra regulado en la LPAG, norma que establece que este derecho se debe ejercer en la forma prevista en la ley, lo que se vincula con lo desarrollado en el apartado 1.1 precedente, respecto a que los medios impugnatorios constituyen un medio de configuración legal. En tal sentido, se admitirán los recursos administrativos que se presenten siempre que los mismos cumplan con los requisitos, condiciones y plazos que establece la norma. Sin embargo, y como se señala en la citada Casación N° 10866-2012-LIMA, una vez que se ha reconocido en el ordenamiento legal un recurso impugnatorio, el órgano encargado de su admisión y valoración no puede negar el acceso a este recurso, ni restringir el ejercicio de este derecho injustificadamente.

Se debe considerar que el citado artículo 215 establece cuáles son los actos susceptibles de impugnación así como diferencia los actos definitivos de los actos de trámite, aspecto que será analizado en el capítulo 4 del presente trabajo cuando se desarrolle la naturaleza jurídica de la queja y su posibilidad de agotar la vía administrativa.

1.3. Los medios impugnatorios en el procedimiento tributario

Sobre la base de lo desarrollado en los acápites precedentes, corresponde pronunciarnos respecto a los medios impugnatorios en materia tributaria. Como se desarrollará líneas abajo, en materia tributaria el ejercicio de los medios impugnatorios da inicio al procedimiento contencioso tributario y al procedimiento no contencioso tributario, según corresponda. Se debe recordar, conforme a lo explicado en el acápite 1.2 precedente, que la interposición de un medio impugnatorio da lugar al inicio de un procedimiento independiente.

En relación con los medios impugnatorios del procedimiento administrativo, se debe considerar que conforme al artículo II del Título Preliminar de la LPAG, esta contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado, incluyendo los procedimientos especiales. En tal sentido, las normas que regulan los procedimientos especiales, como el Código Tributario, no pueden establecer condiciones menos favorables que las establecidas en la LPAG. En el mismo sentido, la Tercera Disposición Complementaria Final de la LPAG señala que dicha ley es supletoria a las leyes que regulen procedimientos especiales, en cuanto no las contradigan o se opongan.

En el mismo sentido, conforme a la Norma IX del Código Tributario las reglas fijadas en la LPAG son de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, ello en tanto no se opongan a las normas tributarias. Del mismo modo, son de aplicación supletoria los principios del derecho administrativo. Así las cosas, todo lo desarrollado en los acápites precedentes será de aplicación a los medios impugnatorios del procedimiento tributario.

Respecto al procedimiento contencioso tributario, este tiene como finalidad “resolver únicamente los conflictos entre los contribuyentes y el órgano administrador producidos por la aplicación de los tributos. No es la vía para cuestionar la legitimidad del tributo que origina la reclamación sino solo el acto de aplicación que de él ha hecho la administración tributaria.” (Sevillano 2002: 59). Lo cual se reafirma por el hecho que la Administración no puede ejercer el control difuso.

Así, la vía para cuestionar la validez de un tributo será la vía contencioso administrativa o la constitucional, aunque la mayoría de casos resueltos en nuestro ordenamiento respecto a la validez de un tributo se ha dado a través de la vía constitucional, ya sea a través del amparo o por la acción de inconstitucionalidad.

El artículo 124 del Código Tributario señala que son etapas del procedimiento contencioso tributario la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal. Lo que llevaría a interpretar que la reclamación es una primera instancia y la apelación la segunda. Sin embargo, el mismo artículo 124 establece que:

“Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal”. En tales casos la apelación al Tribunal Fiscal se configuraría como una tercera instancia.

Aunque no es objeto del presente trabajo, resulta válido preguntarse si esta regla estaría dilatando injustificadamente el acceso a la apelación ante el Tribunal Fiscal. Sobre la base de lo desarrollado en el acápite 1.1 precedente, podemos afirmar que el hecho que los medios impugnatorios sean de configuración legal no significa que se establezcan reglas de ejercicio que impidan injustificada e irrazonablemente el acceso a los medios impugnatorios. Cabe señalar, que en el último párrafo del artículo 124 se señala que en ningún caso podrán existir más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal, lo cual ratifica la idea que cuando las reclamaciones son emitidas por órganos sometidos a jerarquía la apelación se convierte en una tercera instancia.

Así, por ejemplo, de forma previa a la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3590-6-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, se discutía respecto a si las Resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales debían impugnarse ante la Municipalidad Provincial correspondiente, de forma previa a interponerse una apelación ante el Tribunal Fiscal. La citada Resolución del Tribunal Fiscal dispuso que las Resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales son apelables directamente ante el Tribunal Fiscal.

Cabe señalar, que se ha regulado un medio impugnatorio especial de apelación, denominado apelación de puro derecho regulado en el artículo 151 del Código Tributario¹⁰. Para Bravo Cucci la apelación de puro derecho constituye también una

¹⁰ El citado artículo señala lo siguiente:

Artículo 151.- APELACIÓN DE PURO DERECHO

Podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas.

Tratándose de una apelación de puro derecho contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para interponer ésta ante el Tribunal Fiscal será de diez (10) días hábiles.

primera instancia, a pesar de que es presentada directamente ante el Tribunal Fiscal (Bravo, 2012: 242).

Conforme a lo desarrollado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2646-4-2014, a la apelación de puro derecho le son aplicables las reglas a la apelación general, siendo una vía especial en la que se exime al deudor tributario de la etapa de reclamación. Así, la Resolución que resuelve una apelación de derecho podría impugnarse en el proceso contencioso administrativo, por lo que resultaría correcto lo señalado por Bravo Cucci respecto a que es una primera instancia de características especiales, pues se rige con las reglas de un medio impugnatorio de segunda instancia.

Respecto a la reclamación, el artículo 132 señala que los “deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria podrán interponer reclamación”.

Ahora bien, se debe considerar que, en tanto derecho de configuración legal, existen determinados requisitos para interponer una reclamación. En primer lugar, no todos los actos de índole tributaria pueden ser objetos de reclamación, el artículo 135 del Código Tributario señala que son actos reclamables, principalmente, la Resolución de Determinación, la Orden de Pago, la Resolución de Multa, así como todos los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

En tal sentido, los actos de mero trámite, desarrollados en el acápite 1.2 precedente, no serían objeto de reclamación. El Tribunal Fiscal en reiteradas Resoluciones, tales como: 3121-11-2014, 2013-3-06112, 9253-1-2007, ha diferenciado a los actos producidos dentro del procedimiento de fiscalización de los que se emiten a la conclusión del procedimiento de fiscalización, que conforme al artículo 75 del Código Tributario son la Resolución de Determinación, Resolución de Multa y/u Orden de Pago. Los primeros

El Tribunal para conocer de la apelación, previamente deberá calificar la impugnación como de puro derecho. En caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación.

El recurso de apelación a que se contrae este artículo deberá ser presentado ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con lo establecido en el Artículo 146 y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

los califica como actos instrumentales o actos de trámite, mientras que los segundos son los actos que contienen la decisión final de la Administración. En la Resolución N° 3121-11-2014, en específico, diferencia los actos de trámite respecto a los actos que contienen la determinación de la obligación tributaria.

En este orden de ideas, los actos de trámite producidos dentro de una fiscalización, tales como los requerimientos, no serían susceptibles de reclamación.

Debe considerarse que, respecto a las Resoluciones de Determinación y Multa no es requisito el pago previo de la deuda tributaria motivo de reclamación, a fin de interponer una reclamación. Sin embargo, conforme al artículo 136 del Código Tributario, para reclamar una Orden de Pago resulta necesario acreditar el pago previo de la deuda tributaria objeto de reclamación.

Ya el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 4242-2006-PA/TC se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de la regla del pago previo en las Órdenes de Pago, estableciendo por qué en dichos casos sí se debe exigir el pago previo, a diferencia de establecido para las Resoluciones de Determinación o de Multa. El Tribunal Constitucional señala que la deuda contenida en la Orden de Pago se genera en la determinación efectuada por el propio contribuyente, por lo que dicha deuda ya sería exigible en virtud a la propia declaración efectuada por el contribuyente, a diferencia de una Resolución de Determinación en la que la deuda tributaria se origina como consecuencia de una fiscalización efectuada por la Administración.

Se debe considerar que, el artículo 115 del Código Tributario señala que es deuda exigible coactivamente aquella que conste en una Orden de Pago notificada conforme a ley, a diferencia de la Resolución de Determinación o de Multa que solo son exigibles luego de haberse constatado que no han sido reclamadas en el plazo de ley, o que han sido reclamadas fuera del plazo legal sin haberse afianzado o cancelado la deuda objeto de impugnación.

Es en este contexto, que el Tribunal Constitucional en la citada sentencia señala que:

[...] este requisito previo a la impugnación tampoco se origina necesariamente en un acto de la propia Administración pública, sino, antes bien, en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza, la cual puede originarse, por ejemplo, cuando media lo declarado por el propio contribuyente (autoliquidación), supuesto que se constata con mayor claridad en los tres primeros incisos del artículo 78° del Código Tributario. Es así que puede diferenciarse la naturaleza de una orden de pago de la resolución de determinación, en cuyo caso sí media un acto de fiscalización o verificación de deuda previo, siendo finalmente la Administración la que termine determinándola. De ahí que se exima al contribuyente del requisito del pago previo para su impugnación al no constituir aún deuda exigible.

Si bien se ha señalado que la deuda contenida en una Orden de Pago es exigible coactivamente, se debe considerar que, conforme al inciso 3 del artículo 119 del Código Tributario, cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza de una Orden de Pago podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto en el plazo de veinte días hábiles, se suspenderá el procedimiento de cobranza coactiva.

En tal sentido, los deudores tributarios, en la medida que puedan alegar improcedencia de la cobranza coactiva, no estarán obligados al pago previo. Ello acredita que, a pesar de que la deuda sea exigible por estar contenida en una Orden de Pago, prima el derecho de impugnación. Esta excepción forma parte de la configuración legal que el legislador ha establecido para la impugnación de las deudas contenidas en órdenes de pago.

En la medida que la reclamación sea admitida, la Administración debería comunicar al ejecutor coactivo para que suspenda la cobranza coactiva. En tal sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3007-1-2012, se establece que en la medida que no se haya notificado la inadmisibilidad de la reclamación, procede la suspensión de la cobranza coactiva. Ello debido a que, en caso la Administración considere que no se está en el supuesto de excepción del pago previo, emitirá el requerimiento de pago previo y en caso este no se realice, declarará inadmisibile la reclamación (Huamaní, Parte 2, 2015: 1473). Dicha resolución podrá ser apelable ante el Tribunal Fiscal. Cabe señalar, que no están reglados los supuestos en los que la cobranza de la Orden de Pago

podría ser improcedente, por lo que queda a criterio de la Administración determinar, vía interpretación tales supuestos.

Otro aspecto por considerar respecto a la reclamación es que dicho recurso impugnatorio es presentado, de acuerdo con el artículo 133 del Código Tributario, al mismo órgano que emite el acto impugnado. Así, se podría afirmar que es probable que exista una tendencia a que en primera instancia se resuelva a favor de la Administración. Sin embargo, Alvarado considera que ello no sucede siempre así, pues la entidad que resuelve el reclamo es diferente a la entidad que emitió el acto administrativo impugnado (Alvarado, 2012: 345). Por otro lado, para Bravo la reclamación en realidad constituye un recurso de reconsideración pues está dirigido al mismo órgano emisor del acto impugnado (Bravo, 2012: 243)¹¹.

Cabe preguntarnos si el hecho que ambos órganos pertenezcan a la misma institución, la SUNAT en nuestro ejemplo, no implica que mantengan una unidad de criterio que conlleve a que en la mayoría de casos los pronunciamientos desestimen la reclamación interpuesta. Adicionalmente, se podría analizar, si es que el derecho a la impugnación de los deudores tributarios se ve dilatado indebidamente, en la medida que en primera instancia el órgano que resuelve no es un verdadero órgano independiente. Regresaremos sobre este tema al momento de analizar la constitucionalidad de las vías previas.

La segunda instancia en el procedimiento contencioso tributario, que es la apelación, está regulada en el artículo 143 y siguientes del Código Tributario. Huamaní señala que el recurso de apelación es el clásico recurso jerárquico o dealzada, al que recurre el deudor tributario para que el superior jerárquico del órgano que dictó la resolución impugnada revise la legalidad de dicho acto (Parte 2, 2015: 1527).

¹¹ Conforme al artículo 217 de la LPAG, el recurso de reconsideración es aquel que es interpuesto ante el mismo órgano que dictó el primer acto que es materia de impugnación y debe sustentarse en nueva prueba. La reconsideración se fundamenta en darle la oportunidad a la autoridad que emitió el acto de corregir sus equivocaciones, al tratarse de la misma autoridad se presume que podrá resolver con mayor celeridad (Morón 2015: 661). Ahora bien, el órgano que resuelve la reclamación, en teoría, es uno distinto al que emitió el acto impugnado, así, por ejemplo, el órgano que resuelve una Resolución de Determinación no es el mismo que emite la Resolución de Intendencia, que se pronuncia sobre la reclamación a dicho acto. En tal sentido, no calificaría como una reconsideración en sentido estricto.

Consideramos pertinente resaltar que en esta segunda instancia solo se pueden discutir aquellos aspectos que fueron impugnados en la reclamación, ello conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del Código Tributario. En tal sentido, por ejemplo, no se pueden apelar reparos no impugnados en la etapa de reclamación, conforme a lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6801-2-2009.

Asimismo, tampoco se podrán interponer nuevos argumentos respecto a los actos impugnados. En tal sentido, en la Resolución N° 1336-5-2014, el Tribunal Fiscal desestimó los argumentos que planteó el deudor tributario respecto al acogimiento al Régimen Único Simplificado, a fin de desvirtuar la comisión de una infracción, toda vez que ese aspecto no fue planteado en la reclamación. Al respecto, consideramos que sobre la disposición del artículo 147 debería primar el principio de verdad material recogido en el artículo IV de la LPAG.

Una clara diferencia entre la reclamación y la apelación, que se vincula con la discusión respecto a si la reclamación es una reconsideración, es que en la segunda instancia la Administración Tributaria se considera parte en el procedimiento de apelación. Como parte en el procedimiento puede contestar la apelación, presentar medios probatorios, es decir, actúa como una verdadera parte del proceso. Lo anterior se encuentra regulado en el artículo 149 del Código Tributario.

El segundo tipo de procedimiento a través del cual se pueden interponer medios impugnatorios es el procedimiento no contencioso, regulado en el artículo 162 del Código Tributario. Las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas podrán ser reclamadas si resuelven solicitudes de devolución, lo que habilitará la interposición de una apelación en caso se deniegue la devolución en primera instancia. Las demás, solicitudes serán apelables directamente ante el Tribunal Fiscal, por lo que estaríamos frente a la misma situación que en la apelación de puro derecho, respecto a que dicha apelación consiste en una primera instancia, pero se regulará bajo el procedimiento de un medio impugnatorio de segunda instancia. Lo anterior está regulado en el artículo 163 del Código Tributario.

Por otro lado, las solicitudes no contenciosas no vinculadas con la determinación de la deuda tributaria se regulan conforme a la LPAG, por lo que respecto de las mismas se

interpondrán los recursos regulados en la LPAG, salvo aquellos aspectos expresamente regulados en el Código Tributario, y será de aplicación lo desarrollado en el acápite 1.2 precedente.

2. Revisión judicial de los actos de la Administración.

En el presente acápite se desarrollará en qué consiste la revisión judicial de los actos de la administración, así como se establecerán algunos conceptos que serán de utilidad al momento de analizar la figura del “agotamiento de la vía previa”. Se debe considerar que de acuerdo al artículo 20 de decreto Supremo N° 013-2008-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo (en adelante “LPCA”), para la procedencia de la demanda contencioso administrativa es requisito el agotamiento de la vía administrativa. El agotamiento de la vía administrativa se regula en el artículo 226 de la LPAG.

En el capítulo siguiente se analizará la constitucionalidad en el caso de la materia tributaria del requisito del agotamiento de la vía administrativa a efectos de acceder al proceso contencioso administrativo. En tal sentido, resulta pertinente pronunciarnos sobre el proceso contencioso administrativo, que es la vía a la cual se quiere acceder luego de agotada la vía administrativa.

2.1. Antecedentes del proceso contencioso administrativo¹²

En este apartado se desarrollará brevemente cuál es el contexto en el que nace el proceso contencioso administrativo como lo conocemos ahora, lo cual nos podrá ayudar a entender cuál fue la finalidad que se le otorgó a la figura del agotamiento de la vía administrativa.

La revisión judicial de los actos de la administración nace en el contexto de la Revolución Francesa. En el campo del derecho, a raíz de dicha revolución: “Surge así un concepto esencial en la nueva construcción del derecho Público, el concepto de ‘acto

¹² Este acápite se ha realizado principalmente en función al acápite I del capítulo XXIV del libro Curso de Derecho Administrativo de los autores García de Enterría y Tomás Ramón Fernández (García de Enterría, 2004: 569 y ss.).

arbitrario', que es el acto de un agente público que no está por su competencia o por su contenido legitimado en la ley". (García de Enterría, Volumen II, 2004: 570).

Así, García de Enterría señala que:

Toda la evolución consistirá [...] en la conversión de ese viejo derecho de resistencia a la opresión en una acción judicial nueva, en la que el juez deberá examinar la legalidad o arbitrariedad del acto del agente público y en el último caso lo elimine y restablezca la libertad injustamente afectada por él (Volumen II, 2004: 570).

Sin embargo, el problema al que se enfrentaron es que el Poder Judicial sería el encargado de examinar la legalidad o arbitrariedad de los actos del nuevo Poder Ejecutivo. Cabe señalar, que hasta dicho momento el Poder Judicial era identificado con los nobles, por lo que se temía que dicho órgano podría entorpecer el nuevo régimen. En este contexto, se propuso que las funciones judiciales se mantengan separadas de la función administrativa, siendo que el examen de la legalidad de los actos de la administración también formaría parte de la función administrativa y no de la función judicial (García de Enterría, Volumen II, 2004: 570-571).

Así las cosas, el examen de legalidad de los actos de la administración se realizaría mediante los recursos contencioso administrativos, utilizando una figura del antiguo régimen. Asimismo, se revivió la institución del Consejo de Estado, creada por la Constitución Napoleónica del año VIII, a efectos que sea dicha institución la que se encargue de la revisión de legalidad de los actos de la administración. Así, juzgar a la administración sigue siendo una actividad de la propia administración (García de Enterría, Volumen II, 2004: 571-572).

Entonces, queda clara la total separación del Poder Judicial de las actuaciones de la administración.

García de Enterría y Tomás Fernández señalan que ha sido esta figura la que fue tomada como modelo en el diseño de todos los regímenes contencioso administrativo vigentes en la actualidad (Volumen II, 2004: 572).

En el caso del sistema jurídico español, bajo este contexto es que se forja la Ley Santamaría de Paredes de 13 de setiembre de 1888, creándose un Consejo de Estado cuyos miembros tenían características y privilegios similares a los de un magistrado. Luego, en el 1904 dicho Consejo de Estado pasó a ser una Sala Especializada pero con características peculiares (García de Enterría, Volumen II, 2004: 573).

Respecto al agotamiento de la vía administrativa, dicho requerimiento se gesta en este contexto. La Real Orden de 9 de febrero de 1882 establecía que estaba prohibido acudir al contencioso sin agotar los recursos de la “gubernativa” (García de Enterría, Volumen II, 2004: 528-529). Este planteamiento fue respetado por la normativa posterior que desarrolló la jurisdicción contencioso administrativa (Ley Santamaría de Paredes). Luego se consolidó “por vía jurisprudencial la exigencia que la resolución recurrida cause estado”, de tal forma que si no se cumple dicha exigencia no podría ser cuestionable en la vía jurisdiccional (García de Enterría, Volumen II, 2004: 573).

Este es el nacimiento del término “causar estado” que es utilizado en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, que señala lo siguiente: “Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa”. Al respecto, Danós considera que el término causar estado de la Constitución tiene su antecedente directo en la mencionada Ley de Santamaría de Paredes (Danós, 1998:151).

2.2. Proceso contencioso administrativo

En el presente acápite se desarrollará el proceso contencioso administrativo, prestando especial atención a cuáles deberían ser los parámetros a tomar en cuenta en dicho proceso, a fin que tutele adecuadamente los derechos subjetivos de los administrados.

Siguiendo el desarrollo histórico mencionado en el acápite precedente, resulta pertinente señalar que el control de la actuación de la Administración:

[...] paulatinamente ha evolucionado del exclusivo control parlamentario al control jurisdiccional objetivo (únicamente del acto) y actualmente, como lo ha recogido la

legislación nacional vigente, a través del contencioso administrativo de plena jurisdicción o subjetivo, en el cual el Poder Judicial no solo se limita a analizar si la Administración actuó conforme a las normas sino también y principalmente a determinar si el organismo público implicado respecta los derechos intereses legítimos de los ciudadanos dentro del marco de la ley y las competencias asignadas (Rojas, 2006: 861).

En tal sentido, actualmente vemos que el control judicial de los actos de la administración está configurándose en torno a los intereses subjetivos de los ciudadanos (García, 2015: 345), lo que significa que cuando un administrado acude al Poder Judicial a pedir la tutela de sus derechos vulnerados, bajo esta nueva concepción del proceso contencioso administrativo, el Juez debe proveer una decisión que permita que se restituyan los derechos subjetivos vulnerados.

En el caso peruano, la acción contencioso administrativa fue prevista en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1963, mediante Ley N° 14605, que establecía que para impugnar las resoluciones administrativas ante los jueces se debían agotar los recursos jerárquicos expresamente establecidos. Luego, en el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, aprobado por Decreto Supremo N° 006-67-SC se reconoció la posibilidad de acudir al Poder Judicial. Recién en la Constitución Política del Perú de 1979 el proceso contencioso administrativo fue reconocido constitucionalmente.

Sin embargo, hasta dicha fecha no existía un proceso o regulación específica. Es recién con el Código Procesal Civil de 1993 que se incluye la impugnación del acto o resolución administrativa dentro del procedimiento abreviado (León, 2006: 874-875). De forma previa a la emisión de la LPCA en el Perú se tenía un proceso contencioso administrativo de nulidad, regulado en el Código Civil, fue con la emisión de la LPCA que se asume la lógica de un proceso contencioso de plena jurisdicción (Espinosa-Saldaña, 2015:362).

Luego de haber abordado cuáles fueron los antecedentes de la actual LPCA, consideramos pertinente centrarnos en lo que significa la revisión judicial de los actos

de la administración. Así, el profesor Barnes, respecto a los regímenes iberoamericanos de control judicial de los actos de la administración, señala que:

El control judicial desde la perspectiva de la teoría general de los controles, posee sus singularidades. Basta hacer un breve recorrido para saber dónde situar el judicial: el control puede ser ex ante o ex post; preventivo o retrospectivo; de eficacia o legalidad; general (política pública) o individual (medida singular); permanente y sistemático (evaluaciones periódicas) o puntual y esporádico; afirmativo (evalúa y propone alternativas), o corrector (si se ajusta o no a lo previsto) [...]. El control judicial, en efecto, es jurídico (el juez lo es de la legalidad, no de la excelencia ni de la eficacia); es un control formalizado; ex post; iniciado desde fuera de la Administración; puntual, eventual o esporádico; y con un enorme potencial sancionador (Barnes, 2015:33).

Respecto a la LPCA, se puede afirmar que el proceso configurado en nuestro sistema legal se encuentra estructurado sobre la base de una doble finalidad, la primera es el aspecto subjetivo de la jurisdicción contencioso administrativa “que se expresa en que la finalidad del PCA [proceso contencioso administrativo] es la de satisfacer las pretensiones procesales deducidas por los administrados frente a la actuación de la administración pública”; y, la segunda finalidad es la de “servir como un instrumento principal de control jurisdiccional de la juridicidad de la actuación de la Administración Pública sometida al Derecho Administrativo” (Huapaya, 2004: 282).

Ahora, no resulta suficiente con contar con un control judicial de los actos de la administración, dicho control debe ser efectivo y tutelar adecuadamente los derechos de los administrados. En tal sentido, Javier Barnes desarrolla tres parámetros para medir la calidad del control judicial de los actos de la administración (2015: 29):

- i) Extensión material: No debe existir ningún acto fuera de control judicial, prima la universalidad de la jurisdicción, que no es otra cosa que “la tutela judicial de todos los derechos e intereses legítimos que el ordenamiento haya previamente establecido (legalidad subjetiva)”.
- ii) Intensidad del control: Este parámetro hace referencia a la profundidad con la que debe ser posible revisar los actos de la administración, atendiendo a

los fundamentos de hecho y de derecho que subyacen a la decisión, atendiendo a posibles casos en los que se evidencia arbitrariedad o desviación de poder.

- iii) Tiempo: Este aspecto se refiere a contar con una justicia dentro de plazo oportuno. “Una justicia tardía es denegación de justicia; y una justicia tardía, al mismo tiempo, amenaza a la independencia judicial, ante situaciones ya muy consolidadas, cuando no consumadas, máxime si una declaración de nulidad lleva aparejada la retroacción”.

Al respecto, consideramos pertinente analizar el proceso contencioso administrativo vigente bajo los mencionados parámetros.

Primer parámetro: En cuando al primer parámetro que es la tutela judicial de todos los actos de la administración, no queda duda que el proceso contencioso de la LPCA es de plena jurisdicción, lo que garantiza la plena satisfacción de los derechos subjetivos de los administrados. Lo anterior se puede apreciar del artículo 1 de la LPCA que señala que dicha norma tiene como “finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados”.

En este mismo sentido, el numeral 2 del artículo 5 de la LPCA que regula las pretensiones que pueden plantearse en dicho proceso señala como pretensión: “El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines”.

Si bien en el artículo 4 de la LPCA se han señalado determinadas actuaciones administrativas que son impugnables, Huapaya considera que el legislador optó por el sistema de lista atenuado. Doctrinariamente existen tres sistemas: (i) el de lista duro, que es utilizado en el sistema español en la Ley de Jurisdicción Contenciosa Administrativa de 1998, donde se regulan específicamente las únicas actuaciones impugnables; (ii) el atenuado, que apela a un control universal de todo tipo de actuaciones administrativas, para luego señalar un catálogo no taxativo de actuaciones impugnables; y, (iii) el sistema de cláusula general, que es propio del sistema alemán

que señala que “son conocidas por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo las pretensiones que se deduzcan con relación a asuntos jurídicos públicos no constitucionales” (Huapaya, 2004: 288).

En este sentido, Eloy Espinosa-Saldaña señala que si bien existe un acuerdo unánime respecto a que la lista del mencionado artículo 4 no es taxativa, lo recomendable sería efectuar determinadas precisiones a efectos que no se interprete lo contrario (2015: 362).

Este primer parámetro está íntimamente ligado con la tutela jurisdiccional efectiva, la misma que ha sido reconocida por la Constitución, así tenemos que en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 763-2005-PA/TC se señaló lo siguiente:

6. Como lo ha señalado este Colegiado en anteriores oportunidades, la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales, independientemente del tipo de pretensión formulada y de la eventual legimidad que pueda, o no, acompañarle a su petitorio. En un sentido extensivo, la tutela judicial efectiva permite también que lo que ha sido decidido judicialmente mediante una sentencia, resulte eficazmente cumplido. En otras palabras, con la tutela judicial efectiva no solo se persigue asegurar la participación o acceso del justiciable a los diversos mecanismos (procesos) que habilita el ordenamiento dentro de los supuestos establecidos para cada tipo de pretensión, sino que se busca garantizar que, tras el resultado obtenido, pueda verse este último materializado con una mínima y sensata dosis de eficacia.

Del mismo modo, en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04867-2011-PA/TC se señala que la tutela jurisdiccional es un principio de la función jurisdiccional amparado en el artículo 139, inciso 3 de la Constitución, principio que también ha sido recogido en el artículo 4 del Código Procesal Constitucional.

Cabe señalar que el derecho a la tutela judicial efectiva ha sido reconocido a nivel internacional en diversos convenios, tales como en el Artículo 8.1 y 25 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos; y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Segundo parámetro: Al respecto, resulta interesante considerar que un correcto sistema de administración de justicia será aquel que inclusive someta a control las decisiones discrecionales de la administración. Sobre la discrecionalidad, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 0090-2004-AA/TC señaló que:

8. La actividad estatal se rige por el principio de legalidad, el cual admite la existencia de los actos reglados y los actos no reglados o discrecionales. Respecto a los actos no reglados o discrecionales, los entes administrativos gozan de libertad para decidir sobre un asunto concreto dado que la ley, en sentido lato, no determina lo que deben hacer o, en su defecto, cómo deben hacerlo.

[...]

9. La discrecionalidad tiene su justificación en el propio Estado de Derecho, puesto que atañe a los elementos de oportunidad, conveniencia, necesidad o utilidad; amén de las valoraciones técnicas que concurren en una gran parte de las actuaciones de la administración estatal. [...].

Respecto a la revisión de las actuaciones discrecionales, el Tribunal Constitucional ha afirmado que las actuaciones ejecutadas en virtud a una facultad discrecional no están exentas de control, pues conforme a lo establecido en el fundamento 12 de la Sentencia N° 0090-2004-AA/TC “son decisiones jurídicas cuya validez corresponde a su concordancia con el ordenamiento jurídico” estando sujetas a un posterior control administrativo y jurisdiccional, lo que además implica que al ser actuaciones jurídicas no pueden ser arbitrarias.

Así, en la Sentencia N° 0090-2004-AA/TC el Tribunal Constitucional desarrolla los límites de las actuaciones discrecionales de la administración, en función al grado de discrecionalidad otorgado a la entidad. Sin embargo, en ningún caso una actuación discrecional podrá exceptuarse de control, por lo cual resulta imperativo que toda actuación discrecional esté correctamente sustentada, en términos jurídicos, pues será a través de la motivación que se podrá “determinar si el acto cumple con los criterios de racionalidad y razonabilidad que el principio de interdicción exige [que prohíbe la arbitrariedad de los actos de la administración]” (Baca 2012: 188).

Tercer parámetro: Respecto al parámetro del tiempo, este también se encuentra íntimamente ligado con el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. En términos del plazo que pueda durar un proceso contencioso, este derecho es medido en “términos de justicia pronta” o el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (García, 2015: 336). En este orden de ideas, para el Tribunal Europeo de derechos Humanos “una justicia tardía es una denegación de justicia” (García, 2015: 337).

Resulta pertinente analizar dicho parámetro en nuestro proceso contencioso administrativo. No puede negarse la crisis por la que pasa el proceso contencioso administrativo, en el sentido que recibir un fallo de última instancia puede tomar como mínimo 3 años, pero existen casos que llegan a demorar 7 o 10 años hasta obtener una resolución. Claro está, dicha crisis no solo es exclusiva del proceso contencioso administrativo, pues resulta evidente que existe una alta carga de expedientes en el Poder Judicial, por lo que la dilación de los procesos judiciales es a todo nivel, tanto en los procesos civiles, penales o laborales. Lo cual es un defecto del sistema y de la organización administrativa del Poder Judicial y quizás, no tanto, de la configuración legal del proceso contencioso administrativo.

Por ejemplo, Espinosa-Saldaña señala que uno de los detonantes de la alta carga de procesos contenciosos fueron diversos fallos emitidos por el Tribunal Constitucional, tales como las Sentencias N° 1417-2005-AA/TC (Anicama), 0168-2005-PC/TC (Villanueva) y 026-2005-PA/TC (Baylón), en las que el Tribunal establecía reglas restringidas de acceso al amparo, ratificando que este proceso constitucional es excepcional y extraordinario, señalando la obligatoriedad de acudir por la vía ordinaria salvo determinadas excepciones en las que se habilitaba la vía constitucional. Asimismo, el mencionado autor señala que este incremento de carga procesal evidenció diversas imprecisiones y deficiencias del texto original de la LPCA, lo que motivó posteriormente su modificación (Espinosa-Saldaña, 2015: 362-363).

Sin embargo, como señalamos líneas arriba, consideramos que el problema no es exclusivo de la configuración legal del proceso contencioso administrativo, más que efectivamente puede ser un problema de la forma cómo se viene administrando el Poder Judicial, lo que incluye el número de salas, infraestructura, carga laboral, etc. Así, por

ejemplo, existen diversos casos en los que el Tribunal Constitucional ha emitido pronunciamiento a pesar que no correspondía, en atención a todo el tiempo que el caso ha estado sin obtener un pronunciamiento definitivo. En estos casos, el Tribunal Constitucional ha aplicado el principio de economía procesal¹³. Respecto a este principio, apreciamos que el mismo se podría encontrar recogido, de forma indirecta, en el artículo 2 de la LPCA, al regular el principio de favorecimiento del proceso, pues ante la duda, se prefiere que el proceso continúe a efectos que en el menor número de actos procesales posibles, y por ende plazo, el administrado pueda recibir una decisión sobre el fondo de la materia controvertida. Pues, si se declara inadmisibile la demanda, el administrado impugnará tal hechos, por lo que existirá la posibilidad que en segunda instancia admitan a trámite la demanda y todo el proceso regrese a primera instancia, habiéndose dilatado indebidamente el proceso contencioso administrativo.

En tal sentido, también afectaría el principio de economía procesal, así como el de tutela judicial efectiva, tener una decisión en última instancia que no sea pasible de ser ejecutada.

Como se señaló líneas arriba, una justicia tardía resulta ineficiente pues es altamente probable que al momento de obtener el pronunciamiento sobre la materia controvertida, ya perdió vigencia el interés del administrado o la vulneración a los derechos subjetivos del administrado ya no puede ser restituida. Si bien, es vocación del proceso contencioso administrativo la restitución de la situación subjetiva del administrado, luego de un proceso de 7 años resulta cuestionable si de verdad es posible restituir la situación subjetiva del administrado.

Quizás es esta la razón por la cual, existe una tendencia en que la normativa administrativa vigente “impone acudir a alguno de los diversos medios alternativos de resolución de conflictos (y en forma muy especial, al arbitraje)”, buscando evitar que las controversias sean revisadas en la vía jurisdiccional (Espinosa-Saldaña, 2007: 434). Es decir, el aparato administrativo es consciente de la dilación y la problemática

¹³ Si bien el mencionado el mencionado principio de economía procesal no se encuentra expresamente señalado en la Constitución, sí ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional. En el fundamento 25 de la Sentencia N° 05761-2009-HC, el Tribunal ha señalado que es un principio que debe “estar presente en todos los procesos judiciales modernos y se reduce al axioma de que debe de tratarse de obtener el mayor resultado posible con el mínimo de empleo de actividad procesal”.

involucrada en el proceso contencioso administrativo, por lo que evita ir por esta vía, configurando legalmente la posibilidad de resolver sus conflictos vía arbitraje. Lo cual es muy recurrente en el ámbito de contrataciones con el Estado, en el que las controversias no son revisadas en sede jurisdiccional.

Al respecto, Espinosa-Saldaña se muestra de acuerdo con la existencia de medios heterocompositivos como el arbitraje “siempre y cuando ello no implique una intención de establecer zonas inmunes al quehacer jurisdiccional, labor que [...] en un Estado Constitucional que se aprecie de serlo, debe quedar abierta siquiera como un último escenario garantista” (2007: 435).

Un último aspecto a considerar respecto al elemento tiempo, en el presente trabajo se analizará el agotamiento de la vía administrativa para acudir al proceso contencioso. Así, también se debe considerar el valioso tiempo que le toma al administrado transitar por todo el procedimiento administrativo para poder acceder a la revisión judicial, así podrían ser 5 años en la vía administrativa y probablemente otros 5 años en la vía judicial. Por esta razón, en el siguiente capítulo se analizará la constitucionalidad de este requisito de agotamiento de la vía administrativa en materia tributaria.

Finalmente, corresponde señalar que nos estamos enfrentando a una notable expansión del derecho administrativo, por lo que el control judicial de los actos de la administración debe seguir esta evolución, así los nuevos escenarios o fenómenos que se evidencian en el derecho administrativo como la globalización, la actividad reguladora del Estado, el espacio administrativo supraestatal en la Unión Europea, entre otras, no pueden quedar fuera del control judicial (Barnes, 2015: 21).

En tal sentido, corresponderá que el legislador adecúe la LPCA en función a las necesidades señaladas líneas arriba, así como se mejore la calidad de la administración de justicia en términos de tiempo de resolución de los procesos, así como que la norma refleje las nuevas fronteras del derecho administrativo en general.

2.3. Algunos aspectos vinculados con el proceso contencioso administrativo en materia tributaria

Respecto a los aspectos históricos de la regulación del proceso contencioso administrativo en materia tributaria, corresponde señalar que mediante el Decreto Legislativo N° 25859, Código Tributario que entró en vigencia el 1 de diciembre de 1991, se instauró el recurso de revisión que es el antecesor directo de la regulación del contencioso tributario establecido en el actual Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante “el Código Tributario”).

El mencionado Decreto Legislativo N° 25859 regulaba un proceso de revisión ante el Poder Judicial, que estaba regulado en el artículo 157 de la mencionada norma¹⁴. De forma previa al Decreto Legislativo N° 25859, regía el primer Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 236-H-66 que establecía en su artículo 138 que las resoluciones del Tribunal Fiscal podrán ser objeto de recurso de revisión ante la Corte Suprema (León, 2006: 881).

Actualmente, el proceso contencioso administrativo se encuentra regulado por los artículos 157 al 159 del Código Tributario y supletoriamente por las disposiciones de la LPCA¹⁵.

De acuerdo a lo establecido en el citado artículo, las resoluciones del tribunal Fiscal agotan la vía administrativa y son las que podrán impugnarse a través del proceso

¹⁴ El citado artículo establece lo siguiente:

Artículo 157.- El recurso de revisión se presenta contra las resoluciones del Tribunal Fiscal, dentro del término de quince (15) días hábiles computados desde la fecha de notificación certificada de la Resolución, debiendo tener peticiones concretas.

[...]

En el procedimiento de revisión no se admitirá la presentación de prueba alguna.

¹⁵ El mencionado artículo señala lo siguiente:

Artículo 157.- DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

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

[...]

contencioso administrativo. En este punto se debe considerar que dicha resolución podría ser una que corresponda a un procedimiento de segunda instancia en vía de apelación o a un procedimiento donde el Tribunal Fiscal actúe como primera instancia, como en los casos de apelación de puro derecho, aspecto desarrollado en el capítulo precedente.

Cabe resaltar, que dicho artículo no ha precisado si las Resoluciones del Tribunal Fiscal respecto a una queja se encuentran comprendidas en este supuesto, lo cual podría ser determinante para establecer si las Resoluciones que resuelven una queja son impugnables en el proceso contencioso administrativo, tema que será desarrollado en los siguientes capítulos.

A diferencia de lo establecido en la LPCA, en el Código Tributario no se han precisado las actuaciones posibles de impugnación en el proceso contencioso administrativo, lo cual resulta positivo en contraste con lo desarrollado en el acápite 2.2 precedente respecto al artículo 4 de la LPCA. En el mismo sentido, Verónica Rojas considera que este es un elemento positivo en la regulación del Código Tributario, pues se ha establecido sin restricción que es derecho del administrado impugnar un fallo del Tribunal Fiscal (2006: 866). Conforme a lo desarrollado en el acápite 2.2 precedente, restringir los supuestos en los que los deudores tributarios tienen derecho a la tutela jurisdiccional atentaría contra el principio de tutela judicial efectiva.

Un aspecto que consideramos pertinente señalar es el cambio, respecto a los medios probatorios, que se produjo con la aprobación del actual Código Tributario. El ya derogado Decreto Legislativo N° 25859 establecía que en el proceso de revisión judicial no se podía admitir ninguna prueba adicional. Si bien, en el Código Tributario no existe ninguna regulación respecto a la actividad probatoria, resulta de aplicación supletoria el artículo 30 de la LPCA, que señala que se podrá realizar actividad probatoria adicional a la efectuada en el procedimiento administrativo, siempre que se produzcan nuevos hechos o sean hechos conocidos con posterioridad al inicio del proceso contencioso. Esta regulación le otorga mayores garantías al deudor tributario, siendo un aspecto fundamental en la defensa de casos tributarios, toda vez que muchas veces las controversias se definen en función al material probatorio ofrecido.

Otro aspecto, que consideramos es bastante controvertido en la regulación del proceso contencioso administrativo en materia tributaria es la posibilidad que tiene la Administración de impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal, regulada en el último párrafo del artículo 157 del Código Tributario.

Así, Arnaldo Meneses, citando a Zolezzi Moller, señala que la facultad impugnatoria que tiene la Administración debe ser eliminada. “Efectivamente, podría haber casos muy raros en los que una resolución del Tribunal Fiscal estuviera teñida de nulidad y fuera una manifiestamente lesiva al interés público.” Sin embargo, para el autor la incorporación del proceso de lesividad en la LPAG no justifica que en el Código Tributario se le otorgue legitimidad activa a la Administración, lo cual es contrario con la corriente en doctrina y en claro atentado contra la seguridad jurídica (Meneses, 2006: 824).

Meneses, citando a Fernandez Cartagena, sostiene que solo el administrado tiene legitimidad para obrar activa (iniciar el procedimiento contencioso administrativo) pues es el titular de la situación jurídica sustancial protegida que ha sido afectada por la actuación administrativa, en tal sentido la Administración no tiene dicha legitimidad activa pues “nunca poseerá la titularidad de la situación jurídica vulnerada o amenazada” (2006: 824).

Por otro lado, la autora Verónica Rojas señala que se debe distinguir en la LPCA la posibilidad de iniciar un proceso contencioso administrativo de lesividad de otros supuestos en los que hay más de una entidad pública, en la que la demandante es una institución pública distinta a la entidad que emitió el acto que se anula. En este último supuesto es que se encuentra incorporada la Administración Tributaria al tener facultad de impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal, que además es su superior jerárquico. Esta facultad de la Administración Pública se diferencia del proceso de lesividad, pues en este último se ataca un acto propio y no de otro organismo. Así, para que la Administración Pública impugne los actos del Tribunal Fiscal no deben cumplirse los requisitos para el proceso de lesividad (2006: 864).

A diferencia de lo señalado por Meneses, consideramos que la autora Rojas desarrolla argumentos a favor de la facultad de la administración de impugnar las Resoluciones del

Tribunal Fiscal. En tal sentido, Rojas señala que pueden existir fallos del Tribunal Fiscal que atenten contra el interés público y la legalidad, sin embargo, no niega que esta facultad implica una tensión entre la seguridad jurídica de los fallos del Tribunal Fiscal y la protección del interés público (2006, 586).

Finalmente, se debe señalar que al proceso contencioso administrativo en materia tributaria le son aplicables los argumentos desarrollados en el acápite precedente, respecto a la problemática de la LPCA, en tanto dicha norma es de aplicación supletoria a los procesos tributarios. Así, también resulta aplicable la reflexión respecto al extenso plazo que puede durar una controversia tributaria en el Poder Judicial, lo cual perjudica a todas las partes involucradas, pues representa una menor recaudación en los casos en los que se llega a resolver a favor de la Administración, altos costos del seguimiento del proceso y una mala imagen frente a los administrados. Por el lado de los contribuyentes, estos tienen que soportar la carga de llevar un largo proceso judicial, así como los costos financieros del pago de una deuda indebida o del mantenimiento de la fianza para la medida cautelar. Finalmente, no se debe olvidar que para acceder a la vía judicial, los deudores tributarios se encuentran obligados a transitar por todo el procedimiento administrativo, lo que agudiza el problema de la extensa duración de las controversias tributarias.

3. Constitucionalidad de la exigencia de agotar la vía administrativa en materia tributaria para acceder al proceso contencioso administrativo

En el capítulo precedente se desarrollaron algunos conceptos respecto al proceso contencioso judicial, por lo que ahora corresponde analizar uno de los requisitos más relevantes, que permite a los contribuyentes acceder a dicho proceso, que es el agotamiento de la vía administrativa. Dicho análisis se va a efectuar desde una perspectiva constitucional, considerando la materia tributaria, que es objeto de estudio.

3.1. El concepto de causar estado y el agotamiento de la vía administrativa

Para analizar el agotamiento de la vía administrativa debe considerarse todas las normas que regulan este procedimiento, así como lo fijado por la jurisprudencia, lo que se detallará más adelante. Desde la perspectiva normativa, en primer lugar tenemos al artículo 148 de la Constitución que señala lo siguiente: “Las resoluciones

administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa”.

Luego, apreciamos que el artículo 20 de la LPCA señala como requisito para acceder a la vía contencioso administrativa lo siguiente: “Es requisito para la procedencia de la demanda el agotamiento de la vía administrativa conforme a las reglas establecidas en la Ley de Procedimiento Administrativo General o por normas especiales”. El agotamiento de la vía administrativa está regulado en el artículo 226 de la LPAG¹⁶.

En primer lugar debe analizarse si la referencia que efectúa la Constitución respecto a las acciones que causan estado es equivalente al término agotamiento de la vía administrativa que no es incorporado en la Constitución. Como se señaló en el primer capítulo, existen determinados derechos establecidos en la Constitución que son de configuración legal, en tal sentido, es el legislador el que debe establecer cuáles son los mecanismos para acceder a la revisión judicial de los actos de la administración. Así, corresponde analizar si los términos mencionados (causar estado y agotar la vía administrativa) son equivalentes o si la configuración legal de los requisitos para acceder a la revisión judicial excede lo establecido en la Constitución.

Respecto al agotamiento de la vía administrativa, cómo lo habíamos señalado en el capítulo precedente, el nacimiento de la obligación de agotar la vía administrativa nace

¹⁶ El citado artículo señala lo siguiente:

Artículo 226.- Agotamiento de la vía administrativa

226.1 Los actos administrativos que agotan la vía administrativa podrán ser impugnados ante el Poder Judicial mediante el proceso contencioso-administrativo a que se refiere el artículo 148 de la Constitución Política del Estado.

226.2 Son actos que agotan la vía administrativa:

a) El acto respecto del cual no proceda legalmente impugnación ante una autoridad u órgano jerárquicamente superior en la vía administrativa o cuando se produzca silencio administrativo negativo, salvo que el interesado opte por interponer recurso de reconsideración, en cuyo caso la resolución que se expida o el silencio administrativo producido con motivo de dicho recurso impugnativo agota la vía administrativa; o

[...]

e) Los actos administrativos de los Tribunales o Consejos Administrativos regidos por leyes especiales.

de una norma denominada Real Orden de 9 de febrero de 1982, que establecía que estaba prohibido acudir al contencioso sin agotar los recursos de la “gubernativa” (García de Enterría, Volumen II, 2004: 528-529). Luego se consolidó que “por vía jurisprudencial la exigencia que la resolución recurrida cause estado”, de tal forma que si no se cumple dicha exigencia no podría ser cuestionable en la vía jurisdiccional (García de Enterría, Volumen II, 2004: 573). En tal sentido, se entiende que en aplicación de una interpretación histórica el término “causar estado” sería equivalente al agotamiento de la vía administrativa.

En doctrina nacional, Danós considera que el término causar estado de la Constitución tiene su antecedente directo en la mencionada Ley de Santamaría de Paredes (1998:151), lo cual guarda coherencia con lo señalado en los párrafos precedentes. De la revisión efectuada en doctrina nacional, solo hemos encontrado a un autor que sostiene que el concepto de causar estado es distinto al de agotar la vía administrativa, considerando que causar estado significa que el administrado “se vea afectado por una resolución de carácter particular” (Quiroga, 1999: 32).

Así las cosas, de forma previa a revisar cuál es el pronunciamiento del Poder Judicial, quien es el órgano que decide o no la admisibilidad de las impugnaciones en la vía contencioso administrativa y el que dictamina si se agotó o no la vía administrativa; consideramos pertinente revisar cuál es el concepto desarrollado en doctrina y en otras legislaciones. Ello debido a que consideramos la jurisprudencia nacional ha recogido tales criterios.

En doctrina nacional, Hinostrza Minguez, cita a diversos autores extranjeros quienes señalan cuáles son los requisitos que las legislaciones suelen fijar para acceder a la vía judicial, entre los cuales resalta lo señalado por Quiróz Acosta, quien considera que es un requisito usual que se exija que se agote la vía administrativa y que estemos frente a actos definitivos (Hinostrza, 2010: 347).

Resulta relevante que se haga hincapié en los actos que son definitivos como aquellos pueden ser impugnados en la vía judicial. Bajo dicha posición solo los actos definitivos son aquellos que han agotado la vía administrativa. Debe diferenciarse el acto definitivo respecto de aquel que ha sido consentido por no impugnarse en el plazo y que

evidentemente no ha agotado la vía administrativa. Esta discusión resulta relevante, toda vez que en el siguiente capítulo nos vamos a pronunciar respecto a si la queja, que no representa un acto definitivo, es susceptible de agotar la vía administrativa y de ser impugnada en la vía contencioso administrativa.

Siguiendo con el tema objeto de análisis, Hinostroza, cita al autor Gascón y Marin quien señala como requisito para acceder a la vía judicial que estemos ante resoluciones que causen estado (2010: 347), concepto que equipara con el agotamiento de la vía administrativa. En el mismo sentido, para Brewer-Carias, citado también por Hinostroza, la impugnación de un acto está condicionada a otros requisitos procesales tales como el agotamiento de la vía administrativa, que son condiciones de recurribilidad de los actos administrativos. Asimismo, debe ser un acto administrativo definitivo que cause estado y que no sea firme. El agotamiento de la vía administrativa genera normalmente que el acto sea definitivo y siempre cause estado (Hinostroza, 2010: 348). Advertimos que nuevamente se vincula el agotamiento de la vía administrativa con los actos definitivos.

Para Bielsa, también citado por Hinostroza, uno de los requisitos para la procedencia del recurso contencioso administrativo es que exista una decisión definitiva que cause estado, que es agotar la vía administrativa, que es una decisión final (2010: 350). Finalmente, Hinostroza, cita a Serra Rojas quien también señala como un elemento constituyente del contencioso administrativo que exista un “conflicto jurídico con el carácter de definitividad, por su propia naturaleza, o porque se hayan agotado los recursos que establecen las leyes [...]” (2010: 350).

El autor Mairal desarrolla y compara los sistemas de revisión judicial de los actos de la administración de Francia, España, Estados Unidos y Argentina. En tal sentido, cuando aborda el agotamiento de la vía administrativa, señala que a efectos de entender el problema resulta pertinente preguntarnos cuáles son los fines que persigue este requisito. Conforme a lo desarrollado por dicho autor, tales fines podrían ser los siguientes:

- I) Simplemente, otorgar a la Administración el privilegio de uno ser llevada a juicio sin aviso previo. II) Dar una oportunidad a la Administración para que

corrija sus errores a la luz de las observaciones que formula el particular. III) Evitar que la Administración sea llevada a juicio por decisiones de sus órganos inferiores, tomadas a veces sin debida deliberación. IV) Reducir el número de casos que llegan a la instancia judicial permitiendo que la mayor cantidad posible alcance solución mediante el mecanismo más simple e informal del recurso administrativo (finalidad válida) o alargando y complicando los trámites para que los particulares se descorazonen, pierdan interés por haberse tornado abstracta la cuestión o cometan errores formales en que fundar la denegatoria (finalidad inadmisibles). V) Respetar la independencia de la Administración evitando interferir prematuramente en su proceso decisorio. VI) permitir a la Administración investigar, registrar y evaluar los hechos aplicando sus conocimientos técnicos especializados, facilitando así la revisión judicial que gozará del beneficio de esa evaluación y de la compilación del expediente en sede administrativa (Mairal, 1984: 304).

El citado autor señala que corresponde preguntarse cuál es la finalidad del requisito del agotamiento de la vía administrativa, pues éste no es exigido universalmente. Así tenemos que en Estados Unidos y en varios países de Europa Continental se exige de manera atenuada, en Francia no se exige, en Alemania solo se exige en determinados supuestos, en Bélgica solo se exige cuando se trata de recursos, en España y en Holanda se exige de manera general (Mairal, 1984: 306).

Respecto a las legislaciones extranjeras, tenemos el caso de Estados Unidos que recoge también el mecanismo de agotamiento de la vía administrativa, el cual no se encuentra en la legislación, sino que ha sido adoptado por la jurisprudencia. Cabe señalar, que en Estados Unidos son justiciables aquellos casos en los que la “[...] controversia debe ser definida y concreta y afectar las relaciones legales de partes que tengan intereses legales contrapuestos. Debe ser una controversia real y sustancial que cuente remedio específico en una sentencia de carácter definitivo [...]” (Mairal, 1984: 127). Del mismo modo, es un requisito para el acceso a la justicia “el carácter de ‘maduro’ de la controversia, que procura limitar la intervención judicial a aquellos casos en que el perjuicio alegado por el recurrente es ‘real e inmediato antes que distante y teórico’” (Mairal, 1984: 129).

Entonces, en el ordenamiento norteamericano la aplicación de la obligatoriedad o no de la vía administrativa dependerá de cada caso concreto (Mairal, 1984: 129). Los

elementos que consideraran los jueces norteamericanos son las circunstancias del caso, la naturaleza y gravedad del daño, la naturaleza de la cuestión planteada, el carácter obvio del error de la administración, la oportunidad del titular del derecho de obtener el remedio, el impacto de la intervención judicial, etc., mientras más grave sea la situación más justiciable será la misma. (Mairal, 1984: 132).

Las razones que justifican el agotamiento de la vía administrativa, conforme al desarrollo jurisprudencial de Estados Unidos, son la promoción de la eficiencia administrativa evitando la interferencia prematura en el procedimiento administrativo; respetar la autonomía administrativa permitiendo al organismo administrativo la oportunidad de corregir sus propios errores; facilitar la revisión judicial poniendo a disposición de los tribunales el beneficio de la experiencia y pericia del organismo administrativo; y propender a la economía judicial haciendo que el organismo administrativo compile el registro de hechos en el expediente (Mairal, 1984: 308).

Por otro lado, en Francia no se exige el agotamiento de la vía administrativa (Mairal, 1984: 134)¹⁷. Respecto a España, tenemos que:

[...] para que sea impugnabile un acto, expreso o presunto, se precisa que ponga fin a la vía administrativa, ya sea definitivo o de trámite, siempre que en este último caso decida directa o indirectamente sobre el fondo del asunto, determine la imposibilidad de continuar el procedimiento, produzca indefensión o cause un perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. No son, pues, atacables ante la jurisdicción contenciosa todos los actos; solo los actos finales del procedimiento administrativo contra los cuales no cabe ulterior recurso en esta vía, los que resuelven los recursos, o aquellos de trámite que equivalen o se equiparan en sus efectos a los finales (Martín Mateo, 2004: 332).

En el caso de la legislación Argentina, Mairal señala que este país ha acogido diversas características tanto del ordenamiento español, como del francés. Así, de España comparte el requisito del agotamiento de la vía administrativa (Mairal, 1984: 134). El

¹⁷ Ello se puede deber a que, como lo señala Mairal, si bien el régimen español de la revisión de los actos administrativos tuvo nacimiento común con el francés, actualmente ambos regímenes están diferenciados, siendo que en España existe una única jurisdicción, mientras que en Francia existen dos jurisdicciones, el Consejo de Estado y la justicia común (1984: 63).

inciso a) del artículo 23 de la Ley N° 19.549, Ley del Procedimiento Administrativo de Argentina señala que podrá ser impugnado por vía judicial un acto de alcance particular que “[...] revista calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas”.

En Colombia se exige al agotamiento de la vía administrativa, denominado el agotamiento de la vía gubernativa, fenómeno que está ligado con la firmeza de los actos administrativos, se produce el agotamiento de la vía administrativa cuando no existen recursos contra los actos administrativos, cuando los recursos existen y se han ejercitado (Vidal, 1985: 408).

Cabe resaltar, el caso específico de Alemania, cuyo control de los actos de la administración se hace en función a:

[...] un sistema de “cláusula general” para la atribución de competencias a la jurisdicción contencioso-administrativa, [que] está optando por una solución dentro de las dos posibles al respecto: un sistema de cláusula general, por el que aquella conoce de todo asunto de una determinada naturaleza jurídica [...], o un sistema enumerativo, por el que solamente en los casos especificados por una norma puede basarse una demanda ante la jurisdicción (González-Varas, 1993: 78)¹⁸.

Entonces, esta concepción implica una superación respecto al sistema enumerativo aplicable en nuestro ordenamiento. Así, bajo el sistema alemán:

[...] toda medida administrativa es impugnable ante la jurisdicción al ser objeto de una acción ante los Tribunales [...] el acento se pone en que toda lesión jurídica sufrida por el individuo, causada por la Administración es motivo para acceder a la jurisdicción. Lo principal de esta sistemática es el particular, la lesión jurídica, lo secundario, la actividad administrativa (González-Varas, 1993: 88).

La finalidad de esta concepción alemana es que no quede ningún asunto sin amparo judicial (González-Varas, 1993: 88). En lo concerniente al agotamiento de la vía administrativa, se cambió la concepción respecto al acceso a la jurisdicción en el sentido

¹⁸ Cabe señalar que en Perú se ha optado por un sistema enumerativo, pues no cualquier acto de la administración es objeto de revisión judicial.

que la existencia o no de un acto administrativo no podía determinar el acceso a la justicia, así se afianzó noción de cláusula general mediante la cual se “cubría plenamente todo posible espacio entre las lesiones producidas por actos administrativos y las ocasionadas por cualquier otra medida administrativa” (González-Varas, 1993:161 – 162). Sin embargo, sí será necesaria la presentación de un acto administrativo previo a la vía judicial en el caso de la interposición de una acción anulación o de obligación, por lo que el agotamiento de la vía administrativa es una condición de carácter especial para los dos casos mencionados (González-Varas, 1993: 376).

Sin perjuicio de lo anterior, resulta importante resaltar que si los Tribunales determinan que en un caso específico no se está cumpliendo con los fines para los cuales fue creado el agotamiento de la vía administrativa¹⁹, se dispone del acceso directo así sean los casos de acción de anulación y de obligación (González-Varas, 1993: 378).

Luego de haber repasado cómo se ha manejado el concepto de agotar la vía administrativa en doctrina y en otras legislaciones, resulta relevante centrarnos en la jurisprudencia del Poder Judicial.

En la Casación N° 1886-2006-Loreto, se señala lo siguiente:

La excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, es aquella en la cual se establece que los Jueces no deben admitir la demanda, sino después de agotados los recursos jerárquicos establecidos en la vía administrativa, por tanto, está referida a los casos en que se impugne una resolución administrativa en donde obviamente debe requerirse el agotamiento de medios impugnatorios antes de recurrir al órgano jurisdiccional.

Por otro lado, en la Casación N° 1789-2007-Lima, se señala que la falta de agotamiento de la vía administrativa no es otra cosa que “el incumplimiento el acto en transitar por todo el recorrido que tiene el procedimiento administrativo antes de recurrir al órgano jurisdiccional”.

¹⁹ Los fines perseguidos son: la mayor protección de los derechos de los particulares, pues tienen mayor oportunidad de defensa al transitar por la vía administrativa, el autocontrol administrativo que es permitirle a la Administración que corrija el acto y la descarga del trabajo de los Tribunales, lo que denominan “*efecto-filtro*” (González-Varas, 1993: 377).

La equiparación entre agotamiento de la vía administrativa y causar estado queda expresada claramente en la siguiente Casación N° 1831-2006-Lima, que señala lo siguiente²⁰:

Conforme lo dispone el artículo 148 de la Constitución Política del Estado son susceptibles de impugnación judicial [...] las resoluciones administrativas, o más propiamente los actos administrativos que causen estado; es decir los actos administrativos que hayan sido expedidos en última instancia administrativa, de tal modo que ya no exista posibilidad alguna de impugnar administrativamente lo decidido por el funcionario competente, por lo que sólo queda la posibilidad de acudir ante el poder judicial a través del proceso contencioso administrativo.

Si bien las citadas casaciones son antiguas, de la revisión que hemos efectuado advertimos que se mantiene el mismo criterio a nivel del Poder Judicial. Así, en la Casación N° 1573-2011-Lima, publicada junio de 2015, se señala que el agotamiento de la vía administrativa le permite a la Administración la posibilidad de revisar sus decisiones y subsanar sus actos. Es muy importante prestar atención a este aspecto, pues la posibilidad que tiene la Administración de revisar sus actos es uno de los argumentos que justifican la existencia de dicho requisito, lo cual será analizado en el apartado siguiente.

Del mismo modo, en la Casación N° 2479-2011, publicada también en junio de 2015, se señala que la vía previa administrativa es un presupuesto procesal donde se privilegia la situación de la Administración “antes que las que buscan optar por la efectividad de la tutela jurisdiccional del administrado”. Así, en el siguiente apartado se analizará si esta restricción al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva se encuentra justificada.

Por otro lado, en la Casación N° 10649-2012-Lima, publicada en enero de 2015, se señala que no es actuación impugnabile aquella que no tiene un pronunciamiento sobre el fondo y dicha actuación tampoco agota la vía administrativa. Esta casación coincide con los requisitos fijados en doctrina para que una actuación sea impugnabile, que es que contenga un pronunciamiento sobre el fondo y que agote la vía administrativa.

²⁰ De igual criterio es la Casación N° 838-2006-Lambayeque.

Si bien la jurisprudencia tiene un criterio claramente definido respecto a qué se entiende por los actos que causan estado, que no son otra cosa que las actuaciones que agotan la vía administrativa, se debe considerar que la LPCA contempla el principio de favorecimiento del proceso²¹. En el mismo sentido se ha pronunciado la Casación N° 10155-2013–Arequipa, que señala en virtud al principio pro actione, que en caso de dudas sobre el agotamiento de la vía administrativa se debe declarar procedente la demanda.

Para terminar este acápite, corresponde pronunciarnos respecto al agotamiento de la vía administrativa en materia tributaria. Conforme a lo establecido por el Código Tributario, que regula el proceso contencioso en materia tributaria, la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa y es impugnante ante el Poder Judicial. Lo anterior se encuentra regulado en el artículo 157 del mencionado cuerpo legal.

En los capítulos precedentes, señalamos cuáles eran las vías del procedimiento contencioso tributario, siendo que la última instancia es la apelación ante el Tribunal Fiscal. Es decir, que para dar por agotada la vía administrativa primero se debe reclamar, luego apelar y si el contribuyente no está conforme con la decisión, luego de pasar por las dos instancias administrativas, debe impugnar en la vía judicial²².

²¹ El mencionado principio está regulado de la siguiente forma:

Artículo 2.- Principios

El proceso contencioso administrativo se rige por los principios que se enumeran a continuación y por los del derecho procesal, sin perjuicio de la aplicación supletoria de los principios del derecho procesal civil en los casos en que sea compatible:

[...]

3. Principio de favorecimiento del proceso.- El Juez no podrá rechazar liminarmente la demanda en aquellos casos en los que por falta de precisión del marco legal exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa.

Asimismo, en caso de que el Juez tenga cualquier otra duda razonable sobre la procedencia o no de la demanda, deberá preferir darle trámite a la misma.

²² Se debe hacer la salvedad que en caso la apelación sea de puro derecho, la instancia de apelación será una única instancia administrativa y luego de ello se podrá impugnar.

Cabe preguntarnos si cualquier resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. En principio tendría que ser así, pues el artículo 157 del Código Tributario no hace ninguna distinción al respecto. Por qué es importante definir este punto, pues de acuerdo a la Casación N° 10649-2012-Lima para agotar la vía administrativa se requiere un pronunciamiento sobre el fondo del asunto. Entonces, si tenemos una resolución del Tribunal Fiscal que en última instancia administrativa declara inadmisibile la apelación, resultará pertinente analizar si corresponde impugnarla en la vía contenciosa.

En primer lugar, se debe considerar que ningún acto de la administración puede quedar sin revisión por parte de la jurisdicción, ir en contra de ello vulneraría el artículo 148 de la Constitución. En tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 00759-2013-AA, en la que declara la nulidad de una casación. En dicho caso, debido a diversas modificaciones legislativas no existía un procedimiento claramente establecido para impugnar determinado acto y existían dudas respecto a si se trataba de un acto de la administración susceptible de impugnación, por lo que el Tribunal Constitucional resolvió que se debía admitir la acción contenciosa administrativa.

Sigamos con el ejemplo de la resolución del Tribunal Fiscal que declaró la inadmisibilidad del recurso y no tuvo ningún pronunciamiento sobre el fondo del caso. Se debe considerar que el criterio adoptado en las Casaciones señaladas líneas arriba, en su mayoría, entienden el agotamiento de la vía administrativa como un pronunciamiento definitivo sobre una materia controvertida que ya no pueda ser modificado dicha vía. Así, dicha resolución que declaró la inadmisibilidad está concluyendo de forma definitiva el proceso, a pesar que no exista un pronunciamiento definitivo sobre el fondo.

Por otro lado, debemos recordar que el artículo 215 numeral 2 de la LPAG señala que solo se pueden impugnar los actos administrativos definitivos, en contraposición con los de trámite. Adicionalmente, el mismo artículo 215 permite impugnar aquellos actos que son de trámite y que no tienen un pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto, siempre que determinen la imposibilidad de continuar con el procedimiento.

En tal sentido, las resoluciones del Tribunal Fiscal que declaran la inadmisibilidad en última instancia administrativa son susceptibles de impugnación judicial pues tienen un pronunciamiento definitivo sobre la controversia (admitir o no la impugnación administrativa) y a pesar que no tengan un pronunciamiento sobre el fondo sí determinan la imposibilidad de continuar con el procedimiento. Entonces, podemos afirmar que las resoluciones del Tribunal Fiscal que declaran la inadmisibilidad del recurso agotan la vía administrativa y son susceptibles de impugnación judicial²³.

Sin embargo, queda otro tema vinculado con el agotamiento de la vía administrativa que será materia de análisis en el siguiente capítulo. Como habíamos indicado, se puede discutir si para agotar la vía administrativa es necesario que exista un pronunciamiento sobre el fondo o si solo basta haber agotado todos los recursos administrativos existentes. Entonces, ¿qué sucede cuando tenemos una resolución del Tribunal Fiscal que se pronuncia sobre una queja, que no contiene un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, sino sobre el procedimiento ¿Podemos afirmar que esta resolución ha agotado la vía administrativa? El tema es controvertido, siendo que existen pronunciamientos del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional contradictorios, lo cual será analizado en el siguiente capítulo.

3.2. Análisis constitucional del requerimiento de agotamiento de la vía administrativa en materia tributaria

Antes de abordar la materia tributaria, se debe considerar que existen pronunciamientos a favor y en contra en doctrina respecto a la existencia de esta figura. Como lo señalábamos líneas arriba, no en todos los países se aplica este requisito, así como no todos lo aplican con la misma rigurosidad. En nuestro caso aplicamos la regla del agotamiento de la vía administrativa en todos los casos, con la misma rigurosidad que

²³ Luego de ello, cabe preguntarnos cuál será el siguiente paso si dicha demanda contencioso administrativa se declara fundada, siendo que el Tribunal Fiscal sí debió admitir el recurso administrativo. Los jueces podrían devolver el expediente a la vía administrativa para que siga su curso o pronunciarse sobre el particular. Claramente, la elección entre uno u otro camino dependerá de cada caso en particular, pues si no existen los elementos necesarios en el expediente no resultará posible que los jueces emitan un pronunciamiento sobre el fondo. Por otro lado, no debemos olvidar que el proceso contencioso administrativo regulado en nuestro ordenamiento jurídico es de plena jurisdicción, lo que significa que los jueces no solo deben pronunciarse respecto a la legalidad o no de las actuaciones de la administración, sino que deben tomar las acciones necesarias para tutelar los derechos de los administrados pronunciándose sobre el fondo de la controversia.

en el ordenamiento español, en el cual se ha inspirado nuestro sistema de revisión judicial de los actos de la administración.

Como señalamos líneas arriba, para analizar la constitucionalidad de dicha figura, debemos entender cuáles son los fines de la misma (Mairal, 1984: 304). Ahora bien, siguiendo lo señalado en el acápite precedente, otras legislaciones como la de Estados Unidos exige este requisito pero cuando considera que dicha figura no cumple sus fines, exceptúa su cumplimiento; a fin de no restringir innecesariamente el acceso a la justicia. Respecto a la tutela judicial efectiva, resulta aplicable el criterio establecido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 763-2005-PA/TC, citada en el acápite 2.2 precedente.

En los capítulos precedentes nos pronunciamos respecto a la importancia de la revisión judicial de los actos de la administración, cuya finalidad es tutelar los derechos de los administrados frente a los actos de la propia administración, lo cual ha sido recogido en el artículo 1 de la LPCA. Así, no existe otra forma de tutelar tales derechos que garantizando el derecho a la tutela judicial.

Por otro lado, no debemos olvidar que el artículo 148 garantiza que todos los actos de la administración puedan ser susceptibles de revisión judicial. Claro está, el mismo artículo 148 señala que los actos de la administración susceptibles de ser revisados en la vía judicial son aquellos que causan estado. Sin embargo, las disposiciones establecidas en la legislación, al desarrollar la Constitución, para acceder a la revisión judicial de los actos de la administración no deberían vulnerar el derecho constitucional a la tutela judicial.

Toda vez que la materia de nuestro análisis es el caso de agotamiento de la vía administrativa en materia tributaria, queremos plantear tres supuestos en los que consideramos que el agotamiento de la vía administrativa implica un grave perjuicio al derecho de tutela a la vía judicial.

Primer supuesto: La obligatoriedad de tener dos vías, primero la reclamación y luego una vía de apelación, al ser altamente probable que la primera instancia suela confirmar los fallos de la Administración, por no existir una independencia plenamente

garantizada. Un problema adicional se genera en los procedimientos ante SUNAT, siendo que en primera instancia son de aplicación los Informes vinculantes de SUNAT, resultando innecesario transitar por esa vía cuando de antemano sabes cuál será su decisión. Entonces, se debería acceder directamente al Tribunal Fiscal.

Segundo supuesto: Ante la existencia de un pronunciamiento de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, que obliga a todas las Administraciones. En tal caso, ni siquiera deberíamos transitar por la primera o segunda instancia administrativa, pues si el contribuyente no está de acuerdo con el criterio de observancia obligatoria, no tiene sentido que agote el procedimiento administrativo cuando desde un inicio se sabe que no obtendrá un pronunciamiento favorable. Se debe considerar que pasar por ambas vías como mínimo le tomará 2 años en promedio.

Tercer supuesto: La existencia de fallos del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria que se contrapongan con criterios reiterados o vinculados de la Corte Suprema en vía casación. Por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017, sobre pagos a cuenta, el Tribunal Fiscal establece un pronunciamiento de observancia obligatoria que podría considerarse contrario a lo establecido en Casación la 4392-2013. En tal sentido, si un contribuyente quiere ampararse en la referida casación, se va ver obligado a agotar la vía administrativa a efectos de poder acceder a la vía judicial. El agotamiento de la vía administrativa es totalmente innecesario en estos casos²⁴.

A partir de ahora se efectuará en análisis de la constitucionalidad de este requisito en los tres supuestos mencionados, para lo cual recogemos las tres finalidades del agotamiento de la vía administrativa, desarrolladas en la legislación Alemana: (i) representar la mayor protección de los derechos de los particulares, pues tienen mayor oportunidad de defensa al transitar por la vía administrativa, (ii) el autocontrol administrativo que es permitirle a la Administración que corrija el acto y (iii) la descarga del trabajo de los Tribunales, lo que denominan “efecto-filtro” (González-Varas, 1993: 377).

²⁴ Un tema aparte es la facultad o potestad que tiene el Tribunal Fiscal para desconocer los pronunciamientos vinculantes de la Corte Suprema, tema que si bien resulta ampliamente interesante no es objeto del presente trabajo.

Como se señaló en el acápite precedente, en el ordenamiento jurídico alemán se ha adoptado un criterio amplio de revisión judicial de las actuaciones de la administración. Así no es un limitante la existencia o no de un acto administrativo, ni que exista o no un pronunciamiento sobre el fondo o un acto definitivo. Lo que prima es que cualquier actuación de la Administración pueda ser susceptible de revisión, en aras de no impedir la tutela de los derechos e intereses de los administrados. En este contexto, solo existen dos situaciones específicas en las que exigen el agotamiento de la vía administrativa, cuando se solicita la nulidad y una acción de obligación. Sin embargo, si en estos dos casos no se cumple la finalidad del agotamiento de la vía administrativa, se exceptúa su agotamiento.

Respecto al incumplimiento de estos fines en el ordenamiento jurídico alemán, González-Varas afirma lo siguiente:

Por contrapartida, [...] cuando aquellos tres fines no se presenten, ésta [el agotamiento de la vía administrativa] se obvia [...]. [...] el retraso inútil en la efectividad de la protección de los derechos de los particulares es precisamente lo que motiva que el legislador [...] disponga el acceso directo ante los Tribunales, incluso siendo casos de presentación de la acción de anulación y de obligación (1993: 378).

Así las cosas, de acuerdo a la lógica del ordenamiento alemán, para que se aplique el agotamiento de la vía administrativa, dicho tránsito previo debe buscar la mayor protección de los derechos de los administrados. Y es por tal motivo, que elegimos estos fines.

Cabe señalar, que en la Casación N° 1573-2011-Lima, publicada junio de 2015, se señala que el agotamiento de la vía administrativa le permite a la Administración la posibilidad de revisar sus decisiones y subsanar sus actos. Por lo que coincide con uno de los fines desarrollados en el ordenamiento alemán. En contraste con la concepción establecida en el ordenamiento alemán, en la Casación N° 2479-2011, publicada también en junio de 2015, se señala que la vía previa administrativa es un presupuesto procesal donde se privilegia la situación de la Administración “antes que las que buscan optar por la efectividad de la tutela jurisdiccional del administrado”.

A continuación aplicaremos el test de proporcionalidad en los tres supuestos señalados, siguiendo la estructura establecida por Marcial Rubio, quien sistematiza los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional respecto a dicho examen de constitucionalidad (Rubio, 2011: 23 y ss.).

Cabe señalar, que de acuerdo a la Sentencia N° 0010-2006-PI/TC:

El análisis de idoneidad es una herramienta que se utiliza en la resolución de casos donde dos derechos o bienes constitucionales se encuentran en aparente conflicto o cuando se discute la razonabilidad de una medida que tiene como efecto la restricción de derechos fundamentales. El análisis no se realiza de forma aislada sino mientras se aplica el test de proporcionalidad o razonabilidad.

- **Primer paso:** Identificar la intensidad de la intervención en el derecho afectado²⁵

En este caso, la exigencia del agotamiento de la vía administrativa en los tres supuestos analizados vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional, regulado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución. Ello debido a que se obliga a que el administrado transite por la vía administrativa, con pleno conocimiento que no va recibir un pronunciamiento que considere favorable. Una vez iniciada la vía jurisdiccional, el contribuyente deberá esperar otro período largo de tiempo para obtener una decisión, que en nuestro ordenamiento suele ser otro problema vinculado con el acceso a la justicia.

Inclusive, se podría considerar que exigir el agotamiento de la vía administrativa en general siempre incide en el derecho a la tutela judicial, sin embargo, para efectos del presente trabajo solo estamos analizando tres supuestos específicos.

Conforme a lo señalado en la mencionada Sentencia N° 763-2005-PA/TC, el derecho a la tutela judicial es de naturaleza procesal e implica que toda persona o sujeto justiciable

²⁵ Se debe considerar que no estamos frente a un supuesto de discriminación, por lo que no corresponde iniciar con la “Determinación del tratamiento legislativo diferente” (Marcial, 2011: 27).

puede acceder a los órganos jurisdiccionales y obtener una decisión sobre la materia controvertida.

En la medida que el derecho restringido es de rango constitucional, consideramos que la intervención es de intensidad grave (Rubio, 2011: 27).

- **Segundo paso: Determinación de la finalidad del tratamiento**

Al respecto, cabe señalar que de acuerdo a la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0045-2004-PI/TC, la determinación de la finalidad constitucional de la medida se utiliza para determinar si la restricción que origina satisface el principio de razonabilidad, al garantizar un fin legítimo y de rango constitucional.

En el caso concreto, tenemos que el artículo 148 de la Constitución garantiza la revisión judicial de los actos de la administración, siempre que tales actos causen estado. Así, normativamente y jurisprudencialmente se ha interpretado que el acto que causa estado es aquel que agota la vía administrativa.

Resulta evidente que la medida tomada por el legislador se inspira en una disposición constitucional, en el sentido que no toda actuación de la administración es impugnable en la vía judicial, sino solo aquella que cumpla con el requisito de “causar estado”.

De acuerdo a la Sentencia N° 0004-2006-PI/TC, todos los fines previstos en un tratamiento legislativo se presumen constitucionalmente válidos en tanto no sean contrarios a la Constitución. Es decir, si un tratamiento legislativo no entra en disonancia expresa con la Constitución, es válido.

Como señalamos líneas arriba, los fines con los que debería cumplir el requisito de agotar la vía administrativa son: (i) representar la mayor protección de los derechos de los particulares, pues tienen mayor oportunidad de defensa al transitar por la vía administrativa, (ii) el autocontrol administrativo que es permitirle a la Administración que corrija el acto y (iii) la descarga del trabajo de los Tribunales, lo que denominan “efecto-filtro”.

Así, en virtud a la Sentencia N° 0004-2006-PI/TC, los fines mencionados no son inconstitucionales en la medida que buscan una mayor protección del derecho de defensa, permiten a la administración corregir sus errores y permiten una mejor organización del sistema de justicia.

- **Tercer paso: Examen de idoneidad**

El examen de idoneidad busca identificar una relación de causalidad entre la medida establecida y los fines constitucionalmente garantizados, conforme a lo establecido en la Sentencia N° 0850-2008-PA/TC. Sin embargo, dicho análisis no puede efectuarse solamente a nivel teórico, siendo que debe plasmarse en la realidad de los hechos cuál es la relación causa efecto entre la restricción y el fin, ello conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 044-2004-AI/TC.

Entonces vamos a contrastar las finalidades del agotamiento de la vía administrativa con los tres supuestos objeto de análisis.

Primer supuesto: (a) La obligatoriedad de transitar por dos vías, considerando que quien resuelve en la primera instancia se pronunciará favorablemente a favor de la administración por no existir plena independencia. (b) Situación que se agrava en los casos en los que existe un procedimiento ante SUNAT y hay un criterio que obliga a toda la SUNAT, incluyendo a quien resuelve en primera instancia.

En la primera proposición (a) no se puede comprobar indubitablemente que ello suceda así, en todo caso se requeriría un estudio de análisis de expedientes que son resueltos a favor y en contra para poder juzgar, lo cual excede los alcances de este trabajo. Entonces, no es posible negar que en la primera instancia administrativa se cumplan las mencionadas finalidades. Sí sería recomendable en aras de la protección de los derechos de los administrados, que se pudiera acceder a los pronunciamientos en primera instancia, como sucede con los fallos del Tribunal Fiscal.

Sin embargo, en la proposición (b) no se puede afirmar que dicha vía otorga mayor protección al derecho de defensa del administrado, pues de forma previa al inicio del procedimiento ya cuenta con una decisión en su contra. En tales casos, el agotamiento

de la vía administrativa en primera instancia no pasa el examen de idoneidad, por lo que se le debería permitir al contribuyente acudir directamente a la instancia de apelación. Este análisis será aplicable en todos aquellos casos en los que la primera instancia existen criterios de obligatorio cumplimiento para dicha entidad.

Segundo supuesto: La existencia de pronunciamientos de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, que obliga a toda la Administración. En este caso, no se cumple la finalidad de dar mayor protección al derecho de defensa del Administrado, pues si el contribuyente considera que el criterio de observancia obligatoria no está de acuerdo a ley, de forma previa a iniciado el procedimiento contencioso tributario ya cuenta con un pronunciamiento en su contra.

La única forma que se dé mayor protección al contribuyente sería si en la instancia de apelación el Tribunal Fiscal cambia de criterio, lo cual es poco probable y no resulta razonable que se obligue a los contribuyentes a agotar las dos instancias administrativas con la esperanza de lograr un cambio de criterio del Tribunal Fiscal²⁶.

Por lo anterior, exigir el agotamiento de la vía administrativa no implica el cumplimiento de las finalidades establecidas. Así, el Contribuyente debería acudir

²⁶ Se debe considerar que son los propios miembros del Tribunal Fiscal los que tendrían que votar en contra del criterio adoptado y que además se tienen que cumplir ciertos requisitos establecidos en Sala Plena para que proceda un cambio de criterio. Por ejemplo, en la Sala Plena N° 2016-14 se establece lo siguiente respecto a la reconsideración (cambio) de un criterio de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal:

1. Causales por las que procede la reconsideración.

1.1. Reconsideración sustentada en el punto 6.1 del Acta de Sala Plena N° 2002-02, esto es, en consideraciones distintas a las analizadas con motivo de la adopción del acuerdo:

Se entiende por consideraciones distintas a las analizadas con motivo de la adopción del acuerdo a aquéllos hechos o circunstancias objetivas que no fueron materia de examen al momento de tomarse el acuerdo. Dichas consideraciones son las siguientes:

a. La existencia de una modificación del marco legal específico que fue objeto del criterio anterior y que varíe su sentido, la adopción de tratados internacionales o criterios jurisprudenciales del Tribunal Constitucional o del Poder Judicial que interpreten las normas de un modo distinto o contrario a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal de los que se tuvo conocimiento con posterioridad.

b. La adopción de un posterior Acuerdo de Sala Plena vinculado con el criterio a reconsiderar, que implique un nuevo análisis de éste [sic] último.

directamente a la vía judicial. Inclusive este supuesto podría agregarse a supuestos en los que no existen pronunciamientos de observancia obligatoria, pero sí criterios reiterados del Tribunal Fiscal.

Tercer supuesto: Criterios de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal que resultan contrarios a criterios vinculantes o jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema.

Este caso es muy parecido al anterior, pero la situación se agrava pues se advierte que existe una clara contraposición entre la decisión de la entidad administrativa y el Poder Judicial. Ahora, toda vez que en virtud al artículo 148 de la Constitución, toda actuación de la administración es susceptible de revisión en sede judicial, tendría que primar la decisión de la jurisdicción sobre la administración.

En este caso, los derechos del contribuyente no reciben mayor protección en la vía administrativa, pues aun cuando invoque un criterio de la Corte Suprema que resulte favorable para sus intereses, de forma previa a iniciado el procedimiento administrativo ya tendrá un pronunciamiento en su contra.

Como se señaló en el caso anterior, no se le puede exigir al contribuyente que se enrumbe en un procedimiento administrativo con la esperanza que se produzca un cambio de criterio a su favor. Por lo tanto, en este supuesto no resulta constitucionalmente válida la exigencia del agotamiento de la vía administrativa. Inclusive este supuesto podría ser de aplicación a los casos en los que no existiendo jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, sí existen criterios reiterados.

En los tres supuestos planteados, se puede apreciar claramente que no le otorga mayor ventaja al contribuyente, en cuanto a la protección de sus derechos, el agotamiento de la vía administrativa. Por lo que al incumplirse sus fines, exigir su agotamiento es inconstitucional.

Además, también resulta cuestionable que en estos casos se cumpla la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de corregir sus errores. En la medida que se están aplicando criterios de observancia obligatoria, la Administración no estaría

considerando la posición contraria del contribuyente (a menos que se produzca un cambio de criterio). Sin embargo, para la Administración dichos criterios resultarán válidos en la medida que estos no sean modificados. Así, se regresa a la discusión de cuál es la validez de los criterios del Tribunal Fiscal donde contradice un criterio adoptado por un órgano jurisdiccional de máxima instancia.

Por otro lado, tampoco cumplirían la finalidad de ser un filtro, pues en la medida que los contribuyentes sepan de antemano que tienen un pronunciamiento administrativo desfavorable, su único objetivo será llegar al proceso contencioso administrativo. Resultará inconstitucional utilizar la vía administrativa solo como disuasivo para que lleguen menos casos a la vía judicial, pues se conoce que no todos los contribuyentes tienen los recursos necesarios para completar la vía administrativa y la judicial.

En función al análisis realizado líneas arriba, se acredita que en los tres casos planteados se debería exceptuar total o parcialmente, según corresponda, el agotamiento de la vía administrativa. Exigirlo resulta inconstitucional pues se limita innecesariamente el derecho a la tutela judicial y no se garantiza una mayor protección de los derechos de los administrados.

3.3. A modo de conclusión

Los tres supuestos analizados han sido los únicos identificados en materia tributaria, siendo que también se pueden asimilar a otras ramas del derecho administrativo.

Por otro lado, cabe preguntarnos si esos son los únicos supuestos en los que el agotamiento de la vía administrativa resulta inconstitucional o si el agotamiento de la vía administrativa en sí mismo es inconstitucional. De hecho, este requisito será constitucionalmente válido en la medida que tenga como finalidad otorgar una mayor protección a sus derechos, cumpliendo con los fines mencionados. En la medida que ello no se cumpla, exigir que se agote la vía administrativa será una medida inconstitucional.

Evidentemente se debe analizar si los procedimientos administrativos que tenemos son eficientes, si garantizan los derechos de los administrados o si solo funcionan como disuasivo para que no lleguen casos a la vía judicial.

Como se ha venido señalando, el derecho a los medios impugnatorios y de acceso a la jurisdicción es de configuración legal, por lo que el legislador debe estructurar la mejor forma en que ejerciten estos derechos, respetando los valores y principios de la Constitución. Así, como primera medida de transición podrían establecerse supuestos en los que las vías previas administrativas sean optativas.

Consideramos que lo más conveniente sería establecer estas excepciones de forma específica en el Código Tributario, pues a diferencia de otros ordenamientos como el norteamericano donde la decisión de si es obligatorio o no agotar la vía administrativa se decide caso por caso, en nuestro sistema judicial resulta más eficiente la incorporación expresa de dichas excepciones.

Asimismo, se debe tener en cuenta que las razones por las cuales se estableció el requisito de la vía previa ya han desaparecido, como se señaló en el acápite 2.1 dicho requisito tiene como antecedente la finalidad que los actos de la administración no puedan ser revisados por el Poder Judicial. Sin embargo, en la actualidad debe replantearse la obligatoriedad de agotar la vía administrativa, considerando cuál es en la actualidad la finalidad de dicho requisito.

Finalmente, resulta interesante considerar que “la Jurisdicción Contencioso-Administrativa influye directamente en el mundo económico con su misma manera de funcionar y algunos de sus aciertos y errores de funcionamiento determinan netamente las decisiones y actividades empresariales”. Lo anterior significa que los agentes económicos deben evaluar si resulta conveniente plantear una controversia en la vía jurisdiccional, cuando la decisión administrativa no les es favorable, así como deben evaluar las consecuencias de que un tercero o la misma administración impugne una decisión administrativa que le es favorable a la empresa. Dicho análisis implica considerar los tiempos y criterios de la jurisdicción (Ayuso, 2004: 136).

Lo anterior es plenamente aplicable al procedimiento previo, que implica el agotamiento de la vía administrativa. Es decir, frente a un acto de la administración los agentes económicos deben analizar si resulta conveniente impugnarlo (agotar la vía administrativa), si deberán transitar innecesariamente por la vía administrativa para luego recién poder obtener un pronunciamiento favorable en el contencioso (tres supuestos analizados), así como los costos involucrados y el tiempo incurrido.

En tal sentido, Ayuso manifiesta que: “La excesiva duración de los procedimientos de revisión de los actos administrativos tiene un doble efecto perverso: permite la arbitrariedad administrativa y facilita medios dilatorios a los particulares incumplidores [...] la vía previa administrativa, aun cuando no sea parte de la revisión judicial, crea una dilación excesiva que multiplica el efecto del eventual retraso del proceso” (2004:136). Así, el agotamiento de la vía administrativa no solo genera un impacto en cuanto a la protección de los derechos de los administrados, sino también incide en la decisión de los agentes económicos. Asimismo, debe considerarse lo planteado en el acápite 2.2 respecto a que una justicia tardía no es justicia en realidad, lo que nos lleva a reflexionar cuál es el impacto y verdadera finalidad de la exigencia del agotamiento de la vía administrativa.

4. Controversia respecto a si la queja tributaria agota la vía administrativa permitiendo su impugnación directa en la vía judicial

A efectos de poder determinar si la resolución que resuelve una queja es una actuación de la administración que agota la vía administrativa y por ende susceptible de ser impugnada individualmente en el proceso contencioso administrativo, resulta necesario entender cuál es la naturaleza de esta figura y en qué casos es aplicable, prestando especial atención al ámbito tributario.

4.1. Los actos de trámite y su vinculación con la queja

Respecto a la queja, como se desarrollará más adelante, la misma se presenta a efectos de cuestionar los defectos del procedimiento. Las actuaciones realizadas dentro de un procedimiento, que podrían generar la interposición de una queja, se han denominado generalmente como actos de trámite, en contraposición con los actos definitivos.

En el Código Tributario no existe definición de acto administrativo, empero en virtud a lo establecido en la Norma IX del mencionado Código resulta aplicable la definición de acto administrativo establecida en la LPAG. El artículo 1 del referido cuerpo legal establece la siguiente definición legal de acto administrativo:

Artículo 1.- Concepto de acto administrativo

1.1 Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

[...]

En tal sentido, para que los actos realizados por la Administración Tributaria califiquen como acto administrativo tendrían que encajar en la definición glosada líneas arriba.

Por ejemplo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, durante el procedimiento de fiscalización se emitirán, entre otros, cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas. Por otro lado, de la Resolución del Tribunal N° 6112-3-2013 se desprende que los actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización, en tanto corresponda, podrían emitirse en un procedimiento de verificación, siendo que a ambos tipos de actuaciones los denomina como actos instrumentales. Por otro lado, dentro del procedimiento de cobranza coactiva las actuaciones realizadas por el ejecutor coactivo constan en resoluciones, ello de acuerdo al artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 216-2005-SUNAT, Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva aplicable a SUNAT.

Entonces, cabe preguntarnos si las actuaciones realizadas dentro del procedimiento de fiscalización, verificación o cobranza coactiva, denominadas como actos instrumentales califican como acto administrativo y cuáles son los efectos que causan en la esfera jurídica del administrado.

De las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, que serán citadas líneas abajo y que han sido revisadas para efectos del presente informe, se desprende que dicho Tribunal es

de la posición que los actos realizados dentro del procedimiento de fiscalización califican como acto administrativo²⁷. Calificación que, en virtud a la citada Resolución N° 6112-3-2013 también es aplicable a los actos realizados dentro de una verificación. Del mismo modo, consideramos que las actuaciones realizadas dentro de un procedimiento de cobranza coactiva califican como acto administrativo debido a que respecto a las mismas son aplicables las reglas correspondientes a los actos administrativos.

Así, en la Resolución N° 01764-Q-2017 del Tribunal Fiscal se señala que la notificación de los actos realizados dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, al amparo de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, se debe realizar siguiendo las reglas de la LPAG, siendo que esta última regula la notificación de los actos administrativos en general. De igual criterio es la RTF N° 04694-Q-2016. Por otro lado, de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 216-2005-SUNAT, Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva aplicable a SUNAT, las actuaciones del ejecutor coactivo son notificadas conforme el artículo 104 del Código Tributario, siendo que este último regula la notificación de actos administrativos, lo que ratifica el argumento que las actuaciones realizadas dentro de un procedimiento de cobranza coactiva califican como acto administrativo.

Cabe señalar, que no se ha encontrado una resolución del Tribunal Fiscal en la que se discuta respecto a la naturaleza jurídica de estas actuaciones, empero al darles el tratamiento propio de un acto administrativo está afirmando indirectamente la naturaleza de los mismos. Al contrario, las Resoluciones N° 04187-3-2004, 5847-5-2002, 148-1-2004 ratifican que los actos realizados dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación son actos administrativos.

En resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3121-11-2014, 06112-3-2013 y 9253-1-2007 se diferencia los actos producidos dentro del procedimiento de fiscalización de los que se emiten a la conclusión del mismo (Resolución de Determinación, Resolución de Multa y/u Orden de Pago), siendo que los actos producidos dentro del procedimiento los califican como actos instrumentales o actos de trámite, mientras que los se emitan a la

²⁷ Los actos de administración interna que se produzcan dentro de una fiscalización o verificación no podrían calificar como acto administrativo conforme a la definición establecida en la LPAG.

conclusión son los actos que contienen la decisión final de la Administración. En la Resolución N° 3121-11-2014, se diferencia a los actos de trámite respecto a los actos que definitivos, estos últimos contienen la determinación de la obligación tributaria.

Respecto a los actos de trámite, se debe considerar que en doctrina se discute respecto a si estos son o no un acto administrativo. El objeto de discusión es la capacidad que tienen estos actos de trámite de producir efectos jurídicos en la esfera del administrado. En este punto consideramos pertinente adoptar la siguiente definición de acto de trámite, la que consideramos es coherente con lo desarrollado por el Tribunal Fiscal en las mencionadas resoluciones:

[...] la denominación acto administrativo de trámite, sirve para calificar a todos aquellos actos instrumentales y preparatorios del acto definitivo, comprendiendo un conjunto de decisiones administrativas concatenadas dirigidas a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final. A diferencia del acto definitivo que posee una declaración de voluntad propiamente, los actos de trámite contienen por lo general, declaraciones de conocimiento o de juicio, y solo excepcionalmente de voluntad administrativa (ej. Medida cautelar) (Morón 2015: 131).

Existen diversas posiciones respecto a si los actos de trámite producen efectos jurídicos y si, por ende, deben ser considerados como actos administrativos. El autor Santamaría señala que bajo la concepción procesalista, de origen francés, los actos de trámite calificarían como acto administrativo. Dicha concepción consideraba como acto administrativo a “cualquier actuación de la Administración que, por lo mismo, quedaba excluida del control de los jueces ordinarios y confiada al de los órganos contencioso-administrativo” (Santamaría 2009: 103).

Existe una segunda corriente que concebía al acto administrativo como concepto paralelo a la sentencia judicial. Con esta noción se redujo el contenido del acto administrativo a aquellas “decisiones de autoridad que ponían fin a un procedimiento administrativo (al igual que la sentencia pone fin al proceso)” (Santamaría 2009: 104). Bajo esta concepción los actos de trámite no pueden ser acto administrativo pues no ponen fin a un procedimiento.

La tercera corriente explicada por el referido autor es la vinculada con el negocio jurídico. Se forjó una doctrina de acto administrativo que reproducía “los esquemas dogmáticos del negocio jurídico del Derecho privado” (Santamaría 2009: 104). Bajo esta concepción el elemento básico para distinguir un acto administrativo es la “declaración productora de efectos jurídicos” que podían producir los actos administrativos en el estado jurídico del administrado (Santamaría 2009: 103-104). Bajo esta concepción lo que se debe analizar es la capacidad de producción de efectos jurídicos del acto de trámite a fin de determinar si es acto administrativo. Si el acto de trámite tiene contenido regulador o eficacia constitutiva, es decir, se adopta una decisión que ya no se podrá modificar, es un acto administrativo (Bocanegra, 2005: 64).

En doctrina peruana, Morón considera que el artículo 1 de la LPAG incluye a los actos de trámite:

[...] también se quiso clarificar que el concepto de acto administrativo no solo se manifiesta en la decisión constitutiva de la resolución del procedimiento, también denominado acto administrativo final, sino que a lo largo del procedimiento se van sucediendo diversos actos administrativos, cuyo régimen general es necesario precisar (2015: 122).

En este sentido, el acto de trámite es un acto individualizado pero que se diferencia de la resolución pues esta última es el acto con vocación de ser principal (Morón 2015: 123).

El concepto de acto administrativo desarrollado por la LPAG señala que acto administrativo es aquella declaración de voluntad destinada a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados. En tal sentido, los actos de trámite deben estar destinados a producir efectos jurídicos, caso contrario no podrían ser considerados como acto administrativo. Entonces, puede interpretarse que tales efectos jurídicos se concretan a través de la resolución final o que los efectos de los actos de trámite están condicionados a la emisión del acto final

Ramón Huapaya, quien adopta la posición de Bocanegra, señala que en el artículo 1 de la LPAG se regulan dos tipos de actos administrativos, los que tienen contenido decisorio y los que califican como “declaraciones” (2010:127). Dentro de este último grupo calificarían los actos de trámite al ser una declaración de voluntad con contenido

jurídico y eficacia externa, pero sin producir efectos en la esfera jurídica de los administrados, es decir, no genera gravamen ni perjuicio (Huapaya, 2010:127).

La diferencia entre el acto administrativo en sentido amplio y en sentido estricto es importante pues permite distinguir cuáles son los actos susceptibles de impugnación. El numeral 2 del artículo 215 de la LPAG señala que son impugnables los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión, es decir, que tengan efecto alguno sobre el status jurídico de un sujeto de derecho, a estos actos de trámite se les denomina, en doctrina, cualificados²⁸.

Sin perjuicio de lo anterior, no se debe olvidar que todos los actos y/o actuaciones que se producen dentro de un procedimiento son susceptibles de afectar la esfera jurídica del deudor tributario en la medida que se vulneren las normas del procedimiento. En la medida que el debido procedimiento²⁹ es un principio que debe ser observado y garantizado durante todo el transcurso del procedimiento, cualquier error o defecto en el procedimiento generará una vulneración inmediata de este principio. Es una afectación de procedimiento y no respecto al fondo del asunto.

Respecto a la impugnación de los actos de trámite, José Antonio García-Trevijano explica que, en general, pueden existir tres opciones de defensa. La primera es que solo se permita el recurso contra los actos finales del procedimiento. Así, los actos de trámite serán impugnados “por reflejo, es decir al tiempo de recurrirse contra los actos finales en cuyo procedimiento de elaboración han surgido” (1993: 23). Esta sería la opción adoptada por el legislador peruano respecto al procedimiento de fiscalización y de verificación, ello en la medida que el artículo 135 del Código Tributario señala que son

²⁸ En el caso de España, que tiene una técnica legislativa muy parecida a la peruana en este tema, el autor Iñigo Sanz Rubiales señala que los actos de trámite impugnables se denominan “actos de trámite cualificados” y que los demás actos de trámite no impugnables se denominan “actos de trámite simples”. (2013: 20).

²⁹ El Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 3741-2004-AA/TC ha señalado que el debido proceso es un principio que se extiende al procedimiento administrativo. Conforme a lo desarrollado en la Sentencia N° 03891-2011-PA/TC, el sustento de la aplicación del debido proceso en sede administrativa es que tanto la jurisdicción como la administración están sometidos a la Constitución, por lo que también se deben reconocer en sede administrativa los derechos invocables en sede jurisdiccional. Entonces, el debido proceso administrativo implica que se cumplan todas las garantías, requisitos y normas de orden público dentro de un procedimiento administrativo, lo que significa que todos los derechos contenidos y protegidos por el debido proceso son invocables, y deben garantizarse, dentro de un procedimiento administrativo.

actos reclamables la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa, no siendo posible impugnar los actos producidos dentro del procedimiento.

La segunda posibilidad sería “prohibir los recursos contra actos de trámite, incluso aunque pretendan atacarse a través de la impugnación del acto final” y la tercera vía es “permitir el recurso directo y autónomo contra el acto de trámite” (García-Trevijano, 1993: 25). Esta tercera opción sería la que parcialmente ha sido adoptada por la LPAG, como señalábamos líneas arriba, el numeral 2 el artículo 215 de la LPAG señala que son impugnables los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión. No todos los actos de trámite son susceptibles de impugnación, solo aquellos que cumplan con los mencionados requisitos.

Conforme a lo señalado por García-Trevijano, se debe diferenciar la impugnación de los actos de trámite de la posibilidad de corregir los vicios del procedimiento. Respecto a la reclamación, figura aplicable en el ordenamiento jurídico español equivalente a la queja, el referido autor señala que es una vía de acción directa que no constituye un procedimiento impugnatorio, que “sirve para poner en conocimiento de la Administración actuante la posible existencia de un vicio en el procedimiento (de ahí que esta fórmula de acción sea genuinamente el mundo de exteriorizar una discrepancia respecto a los actos de trámite)” (1993: 60).

4.2. Naturaleza jurídica de la queja

A fin de analizar si una resolución que resuelve una queja es susceptible de agotar la vía administrativa, corresponde analizar cuál es el alcance del concepto de queja tributaria. Conforme a lo desarrollado por el Tribunal Fiscal en su jurisprudencia la queja es un remedio procesal³⁰, sin embargo, dicho órgano no ha establecido qué se debe entender por remedio procesal en materia tributaria. En la Resolución N° 01918-Q-2016 se establece que las normas vinculadas con la queja han sido establecidas de forma general lo que hace necesario que se determine vía jurisprudencia cuál es la naturaleza de esta figura y los aspectos que pueden ser revisados vía queja.

³⁰ Criterio desarrollado en diversas resoluciones, tales como: N° 06112-3-2013, 9253-1-2007 y 01918-Q-2016.

El concepto remedio procesal tiene sus orígenes en el procedimiento civil, siendo una figura regulada en el Decreto Legislativo N° 768, Código Procesal Civil, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Resolución Ministerial N° 010-93-JUS (en adelante “Código Procesal Civil”)³¹. Conforme al artículo 356 del mencionado cuerpo legal, en el proceso civil existen dos clases de medios impugnatorios, los remedios y los recursos. Los remedios se formulan “por quien se considere agraviado por defectos procesales no contenidos en resoluciones”³² y los recursos “pueden formularse por quien se considere agraviado con una resolución o parte de ella, para que luego de un nuevo examen de ésta, se subsane el vicio o error”.

Respecto a los remedios, el autor Alexander Rioja Bermúdez señala que el remedio se interpone “contra los actos procesales del juez o de los auxiliares jurisdiccionales” con la finalidad de invalidarlos (2017: 573). En el mismo sentido, Alberto Hinojosa señala que: “Los remedios son medios impugnatorios dirigidos a lograr que se anule, revoque o reste eficacia a actos procesales no contenidos en resoluciones” (2002: 37).

Las diferencias entre la figura tributaria y la civil radican en que, en el ámbito tributario, conforme a lo establecido en la citada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la queja no se considera un medio impugnativo, así como no es resuelta por el mismo órgano o funcionario que realiza el acto cuestionado. Aplicando los conceptos procesales revisados al caso concreto, podemos afirmar que el remedio procesal (queja tributaria) sería interpuesto por el deudor tributario que se considere agraviado por defectos del procedimiento.

Por otro lado, en el artículo 167 de la LPAG se regula la queja por defectos de tramitación, que puede ser presentada en cualquier momento del procedimiento y es presentada ante el superior jerárquico.

³¹ Cabe mencionar que en el Código Procesal Civil también existe una figura denominada queja, la que se diferencia del remedio procesal y no guarda vinculación con la queja tributaria. La queja procesal es un tipo de recurso impugnatorio regulado en el artículo 401 del Código Procesal Civil que “tiene por objeto el reexamen de la resolución que declara inadmisibles o improcedentes un recurso de apelación. También procede contra la resolución que concede apelación en efecto distinto al solicitado”.

³² Resulta pertinente señalar que la autora Eugenia Ariano critica la técnica legislativa del Código Procesal Civil al diferenciar los remedios de los recursos, siendo que la regulación de los remedios es muy escasa en el mencionado Código (Ariano 2015: 27-30).

Respecto a una figura similar denominada “reclamación en queja”, José Roberto Dromi señala que a través de dicha reclamación “la conducta administrativa que se desea corregir es la inacción o inactividad, por un lado, y, por el otro, defectos o deficiencias de trámite” (1986: 282). Asimismo, la reclamación en queja tiene como “finalidad la prosecución o corrección del trámite”, siendo un remedio que impacta “sobre el procedimiento de manera funcional, a fin de agilizarlo” (Dromi, 1986: 282). Por otro lado, el mencionado autor señala que esta reclamación es irrecurrible (Dromi, 1986: 284). No obstante ello, también afirma que la queja es un medio impugnatorio (Dromi, 2005: 350).

Del mismo modo, en España existe una figura equivalente denominada reclamación, al respecto García-Trevijano señala que es una vía de acción directa que no constituye un procedimiento impugnatorio, que “sirve para poner en conocimiento de la Administración actuante la posible existencia de un vicio en el procedimiento (de ahí que esta fórmula de acción sea genuinamente el mundo de exteriorizar una discrepancia respecto a los actos de trámite)” (1993: 60).

A nivel de la doctrina nacional, Danós ha señalado que la queja que “es un remedio para corregir o enmendar las anormalidades que se producen durante la tramitación del procedimiento administrativo que no conlleva decisión sobre el fondo del asunto. [...] [y] se fundamenta en los principios administrativos de celeridad, eficacia y simplicidad que inspiran la tramitación de los procedimientos administrativos” (2007: 270)³³. Por otro lado, para Marco Antonio Cabrera y Rosa Quintana, la Administración a través de la queja administrativa “establece los medios adecuados para revisar sus propios actos, sin obligar a que los interesados lleguen a la vía Contencioso-Administrativa” (2013: 488).

Las siguientes características de la queja administrativa serían aplicables a la tributaria: la finalidad de estar configurada para corregir las anormalidades que se producen durante la tramitación del procedimiento administrativo, no estar vinculada con la decisión sobre el fondo del asunto, no exigir al deudor tributario que tenga que acudir al

³³ Los mencionados principios están desarrollados en el artículo IV, Principios del procedimiento administrativo de la LPAG.

procedimiento contencioso tributario y ser el modo para exteriorizar las discrepancias respecto a los actos de trámite.

Respecto a si la queja es un medio impugnatorio, en la doctrina administrativa se señala mayoritariamente que la queja no es un medio impugnatorio, siendo que en la LPAG la queja no se regula como recurso y, conforme a la citada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la queja no es un medio impugnatorio. En lo concerniente al ámbito tributario, consideramos que no queda clara su regulación en el Código Tributario. Dicha figura está regulada en el Título III del mencionado Código, que trata sobre los medios impugnatorios del Procedimiento Contencioso-Tributario. Además, en el Capítulo III del Título III, la apelación y la queja son tratadas como dos figuras que no son del todo independientes. Ahora, nada impide que la queja tributaria pueda tener tratamiento de medio impugnatorio como sucede en la normativa civil con el remedio procesal. Se debe considerar, conforme a lo señalado en el punto 1, que los medios impugnatorios son de configuración legal, por lo que su configuración podría adecuarse en función a las necesidades advertidas por el legislador y no necesariamente por lo señalado en doctrina. Sin perjuicio de lo señalado, consideramos que para el análisis del caso no es determinante si la queja califica o no como medio impugnatorio.

En el ámbito tributario, Lourdes Chau y Oswaldo Lozano han señalado que la queja busca la corrección de los actos administrativos de aquellos defectos incurridos en su tramitación, en el curso del procedimiento administrativo (2001: 106). Del mismo modo, Sandro Fuentes ha señalado que la queja es la vía “para cuestionar actos que contravengan el procedimiento legalmente establecido” (2010: 61). Adicionalmente, debe considerarse que a opinión de Rosendo Huamaní la queja “permite a los deudores tributarios [...] cuestionar o contestar las actuaciones indebidas de la Administración (y del Tribunal Fiscal) y los defectos del procedimiento o tramitación” (2015: 1615).

De lo revisado, podemos advertir que no existe mayor discrepancia entre lo desarrollado por la doctrina tributaria respecto a los alcances de la queja y lo desarrollado por el Tribunal Fiscal en su jurisprudencia.

Cabe añadir, que el Tribunal Constitucional ha recogido los conceptos desarrollados por el Tribunal Fiscal respecto a este tema. En el fundamento 10 de la Sentencia N° 0005-

2010-AA, el máximo intérprete constitucional señala que la queja constituye un medio de defensa que “se configura como un remedio procesal cuyo objeto es que se respete la formalidad prevista para cada procedimiento”³⁴.

De lo que hemos desarrollado, consideramos que el remedio procesal fue configurado para ser invocado dentro de un proceso en curso contra actuaciones no contenidas en resoluciones, lo que luego derivó en la aplicación de este concepto procesal dentro de un procedimiento o trámite en curso. Es decir, esta figura fue establecida con el propósito de corregir los defectos de tramitación dentro de un procedimiento, defectos que evidentemente vulnerarían el principio del debido procedimiento.

Respecto al concepto de queja, si bien el Código Tributario no ha establecido con precisión el alcance de la queja, consideramos que a nivel de jurisprudencia el Tribunal Fiscal debería desarrollar adecuadamente cuál es la naturaleza jurídica de dicha figura procesal.

4.3. Controversia respecto a si la queja agota o no la vía administrativa, a efectos de habilitar la impugnación procesal

De la revisión que se ha efectuado, se advierte que existen posiciones diferenciadas al respecto, siendo que para el Poder Judicial, posición que es adoptada por el Tribunal Fiscal, la queja no agota la vía administrativa y por lo tanto es irrecurrible en la vía judicial. Por otro lado, se ha encontrado jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la que se señala que la queja agota la vía administrativa y que se debe cumplir con este requisito a efectos de poder acceder al amparo.

Para sustentar su posición, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01918-Q-2016 hace referencia a la Resolución N° 18 del expediente N° 5607-2011 emitida por la Corte

³⁴ Además de la sentencia citada, se han revisado las sentencias N° 04970-2008-AA, 03908-2010-PA/TC, 00236-2012-PA/TC, 04082-2012-AA, 02375-2014-PA/TC, en las que el Tribunal Constitucional mantiene el mismo criterio.

Superior de Justicia de Lima³⁵ en la que se señala que la queja no agota la vía administrativa, por lo que no es impugnabile. De acuerdo a la referida resolución de la Corte Superior, no es procedente pedir la nulidad de una resolución del Tribunal Fiscal que resuelve una queja sobre un procedimiento de ejecución coactiva, en la vía del proceso contencioso administrativo. El anterior criterio ha sido reproducido en la Casación N° 3537-2014-LIMA. En el considerando Octavo de la Casación se señala que la interposición de la queja “no da lugar a la emisión de un acto administrativo que causa estado”.

De igual sentido es la Casación N° 1573-2011-LIMA, de fecha 1 de junio de 2015, que si bien no hace referencia a la queja, señala que los actos de trámite no agotan la vía administrativa. Asimismo, en la Casación N° 4863-2011- LIMA, de fecha 30 de junio de 2015 se señala que la queja al no resolver un asunto de fondo no puede ser considerada como una actuación impugnabile en un proceso contencioso administrativo.

No obstante ello, en el fundamento 14 de la Sentencia N° 00005-2010-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que “tratándose de notificaciones defectuosas, sí existe una vía previa en etapa coactiva, lo que en el presente caso no se habría agotado; [...] debiendo entenderse que, en los procedimientos de ejecución coactiva, la vía previa administrativa estaría constituida por el correspondiente recurso de queja”. Cabe señalar que el fundamento 14 fue establecido como Doctrina Jurisprudencial Vinculante. Este criterio viene siendo desarrollado por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias, por lo menos desde el año 2009³⁶, en procedimientos de cobranza coactiva y de medidas cautelares previas. En el año 2016 se emitieron dos sentencias vinculadas a procedimientos de cobranza coactiva en las que el Tribunal Constitucional reiteró su posición, aunque en los dos casos determinó que se exceptuaba el agotamiento de la vía previa por el peligro en la demora³⁷.

³⁵ Resolución N° 18 del 20 de junio de 2014, emitida en el Expediente N° 5607-2011 por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima.

³⁶ Para lo cual se pueden revisar las Sentencias N° 04970-2008-AA, 03908-2010-PA/TC, 00236-2012-PA/TC, 04082-2012-AA, 02375-2014-PA/TC.

³⁷ Estas son la Sentencia N° 04082-2012-AA del 10 de mayo de 2016 y la N° 02375-2014-PA/TC del 21 de setiembre de 2016.

De lo desarrollado por el Tribunal Constitucional se desprende que a criterio de dicho órgano la queja agotaría la vía administrativa. Claro está, los casos mencionados por el Tribunal Constitucional se referían a un procedimiento de cobranza coactiva y no a todos los supuestos en los que puede presentarse una queja. Sin embargo, esta discrepancia nos permite afirmar existe una evidente controversia, toda vez que la Corte Suprema del Poder Judicial y el Tribunal Constitucional tendrían criterios diferentes.

A fin de poder analizar el caso, consideramos pertinente repasar los conceptos desarrollados hasta el momento sobre el proceso contencioso administrativo. El artículo 148 de la Constitución señala que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa. Conforme a lo explicado en el punto 3 precedente, en reiterada jurisprudencia casatoria se ha interpretado que causar estado significa agotar la vía administrativa.

Como ya se ha señalado, la acción contencioso administrativa es de configuración legal, por lo que los alcances de dicho medio impugnatorio fueron desarrollados por la LPCA. Así, el artículo 1 del mencionado cuerpo legal señala que la finalidad de la acción contencioso administrativa es el control jurídico de las actuaciones de la administración y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. En ese contexto, el artículo 4 de la LPCA señala cuáles son las actuaciones impugnables, para efectos del presente trabajo que se centra en la acción contenciosa en materia tributaria, nos vamos a enfocar en el numeral 1, que señala que son impugnables los actos administrativos y cualquier otra declaración administrativa.

Hasta este punto, tenemos que son impugnables los actos administrativos. Respecto a la queja, la resolución que resuelve una queja constituye un acto administrativo que en principio, como cualquier decisión de la administración debería estar sujeta a control. Por otro lado, la actuación de la administración que se produjo dentro de un procedimiento y que originó la presentación de una queja también es un acto administrativo denominado “de trámite”. En tal sentido, si el análisis culminara en este punto, podríamos concluir que la resolución que resuelve la queja sería impugnable directamente en el proceso contencioso administrativo.

Sin embargo, se debe analizar el elemento “agotamiento de la vía administrativa”. Es el artículo 20 de la LPCA el que regula este requisito para la procedencia de la demanda contencioso administrativa. El mencionado artículo señala que el agotamiento se definirá en función a las reglas de la LPAG.

El artículo 226 de la LPAG regula cómo se produce el agotamiento de la vía administrativa y además señala que los actos que agotan la vía administrativa pueden ser impugnados a través del proceso contencioso administrativo. El inciso a) del numeral 226.2 señala que son actos que agotan la vía administrativa aquellos respecto de los cuales no procede legalmente impugnación ante autoridad alguna. En el mismo sentido se ha pronunciado la jurisprudencia Casatoria de la Corte Suprema, citada en el acápite 3 precedente, para la cual agotar la vía administrativa significa que se deben agotar todos los recursos jerárquicos establecidos en la legislación o, en otras palabras, que estemos frente a actos emitidos en última instancia administrativa de modo que no puedan ser impugnados administrativamente³⁸.

Sin perjuicio de lo anterior, en materia tributaria resulta aplicable el inciso e) del mencionado numeral 226.2, que señala que agotan la vía administrativa los actos emitidos por Tribunales o Consejos Administrativos regidos por leyes especiales. En este grupo se encontrarían las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Es en tal sentido que el artículo 157 del Código Tributario señala que las resoluciones del Tribunal agotan la vía administrativa y podrán impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo.

De lo anterior se puede concluir que cualquier resolución emitida por el Tribunal Fiscal agotaría la vía administrativa y sería impugnable en la vía judicial. En tal sentido, una resolución que resuelve una queja, la que a su vez se pronuncia respecto a un defecto de un acto de trámite (acto administrativo), debería calificar como un acto impugnable en la vía contenciosa administrativas.

Sin embargo, en las casaciones citadas en el acápite 3 precedente, se introduce un elemento adicional para determinar si un acto es impugnable en la vía judicial, que es la

³⁸ Al respecto se tiene las Casaciones N° 1886-2006-Loreto, 1789-2007-Lima, 1831-2006-Lima, N° 1573-2011-Lima y N° 2479-2011, entre otras.

existencia de un pronunciamiento sobre el fondo. Se debe señalar que este requisito no ha sido incorporado por las normas que regulan el proceso contencioso administrativo.

Así, en la Casación N° 10649-2012-Lima se señala que para que estemos frente a un acto impugnabile en la vía administrativa, el acto tiene que tener un pronunciamiento sobre el fondo. En igual sentido se pronuncia la Casación N° 4863-2011- Lima.

Un acto que se pronuncia sobre el fondo, puede considerarse como un acto definitivo, en contraposición con un acto interlocutorio. Si bien pueden existir autores que consideran que un acto definitivo puede tener otras acepciones como ser un acto que produce efectos jurídicos inmediatos (en contra posición con un acto preparatorio) o con un acto que pone el fin al procedimiento administrativo (Mairal, 1984: 237-238); consideramos que la posición mayoritaria en doctrina nacional y extranjera es que un acto que se pronuncia sobre el fondo es un acto definitivo, así como también se ha señalado que un acto que pone fin a una instancia administrativa es un acto definitivo³⁹.

Entonces, de acuerdo a nuestra jurisprudencia judicial solo son impugnables en sede judicial los actos definitivos, excluyendo así a los actos de trámite pues no son definitivos (no se pronuncian sobre el fondo). En igual sentido se ha pronunciado la doctrina, tal como se ha desarrollado en el acápite 3 precedente. Así, Aurelio Guaita señala que los actos de trámite y las resoluciones que versan sobre los mismos no son recurribles pues no inciden directamente sobre el tema de fondo. Sin embargo, el mismo autor establece que los actos de trámite cualificados sí son recurribles. La misma posición es compartida por otros autores como Brewer-Carias (Hinostroza 2010: 289). De lo revisado, se desprende que no existe controversia en doctrina respecto a que los actos de trámite simples no son recurribles. En este orden de ideas, Garrillo Falla señala que existen actos de trámite que a pesar que forman parte del expediente no deben ser

³⁹ Se puede definir que un acto definitivo es aquel que contiene una declaración de voluntad administrativa que resuelve una cuestión de fondo, en contraposición con los actos de trámite que formando parte del expediente son presupuestos para la resolución definitiva (Sanz, 2015: 190). Un acto definitivo también puede denominarse como acto resolutorio, que es el que pone fin a una instancia de un procedimiento administrativo (Tardío, 2013: 20). En lo que corresponde a doctrina nacional, Morón señala que un acto que pone fin al asunto administrativo, en cualquiera de las instancias del procedimiento, es un acto definitivo. Asimismo, dicho autor señala que ello suele ocurrir a través de un pronunciamiento del fondo del asunto, pero también califica la resolución que acepta un desistimiento, que declara el abandono u otra modalidad para concluir el procedimiento. Al igual que los demás autores revisados, Morón contrasta el acto definitivo con el acto de trámite que es calificado como un acto instrumental y preparatorio para la emisión del acto definitivo (2015: 131).

conceptuados como acto de trámite simples pues “producen efectos jurídicos peculiares y resolutorios respecto de una parte del procedimiento en cuestión” por lo que serían recurribles (Hinostroza, 2010: 300), estos son los actos de trámite cualificados.

Cabe preguntarnos, cuál es el sustento para que la jurisprudencia de la Corte Suprema haya incorporado el elemento “acto definitivo”. Por ejemplo, la doctrina española que trata este tema tiene como fuente la regulación establecida en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa española, que expresamente señala que el recurso contencioso es admisible respecto a actos de la administración pública que pongan fin a la vía administrativa ya sean definitivos o de trámite cualificado⁴⁰.

Sin embargo, nuestra LPCA no incorpora dicha disposición y solo señala que los actos administrativos son impugnables. No obstante ello, en el artículo 215 de la LPAG se señala que “son impugnables en sede administrativa los actos definitivos que ponen fin a la instancia y los actos de trámite que determinan la imposibilidad de continuar con el procedimiento o produzcan indefensión”. Entonces, de una interpretación concordada de toda la normativa que hemos venido señalado y de lo revisado en jurisprudencia casatoria, concluimos que la posición adoptada por la Corte Suprema es que solo se pueden impugnar en la vía contenciosa actos administrativos impugnables en la vía administrativa. Si bien este criterio interpretativo no se desprende directamente de la LPCA, resulta coherente con el sistema, siendo que además nuestro sistema de revisión de los actos de la administración se ha inspirado en la legislación española.

Ahora bien, queda claro que los actos de trámite no califican como acto definitivo y, por ende, las resoluciones que se pronuncian respecto a una irregularidad en los actos de

⁴⁰ La mencionada norma señala lo siguiente:

Artículo 25.

1. El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos.
2. También es admisible el recurso contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho, en los términos establecidos en esta Ley.

trámite (resolución que resuelve una queja) tampoco calificaría como acto definitivo, pues la interposición de la queja no interrumpe el procedimiento.

Sin embargo, existen ocasiones en las que a través de una queja si se podría obtener la culminación del procedimiento, lo anterior queda más claro en los procedimientos de cobranza coactiva donde al haberse notificado indebidamente la Resolución que da inicio al procedimiento coactivo, se debe culminar la cobranza. Claro, con la posibilidad que se notifique correctamente la nueva Resolución de Cobranza Coactiva y se prosiga con el procedimiento.

Si es que coactivamente se está exigiendo el pago de un valor inexistente o a un sujeto distinto al deudor tributario o si el deudor tributario ha fallecido, a través de la queja se puede obtener la conclusión de la cobranza coactiva, siendo que esta ya no puede volver a iniciarse. ¿Qué pasaría si en estos supuestos no se le da la razón al contribuyente mediante la queja y se prosigue con la cobranza de un valor inexistente o del cual no es deudor tributario?

Dentro de un proceso de cobranza coactiva no se puede interponer reclamación o apelación ante el Tribunal Fiscal. El artículo 122 del Código Tributario señala que solo después de culminado el procedimiento se puede interponer un recurso de apelación ante la Corte Superior. Entonces, la única forma de cuestionar los defectos del procedimiento de cobranza durante el transcurso del procedimiento es con la queja. Un defecto del procedimiento es que se inicie la cobranza a una persona equivocada o que el valor no exista, cuestión distinta sería cuestionar si el impuesto se determinó correctamente.

Entonces, en lugar de esperar a la culminación del procedimiento, existe la posibilidad de presentar una queja y ante el pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre este punto, por ser la máxima autoridad de un tribunal especial no existe posibilidad de revisión o impugnación en la vía administrativa. Se produjo el agotamiento de la vía administrativa.

Asimismo, se puede alegar que una resolución del Tribunal Fiscal que declare improcedente la queja en esos casos genera perjuicio al administrado, pues podría

generar el embargo de bienes que serán imputados a una deuda inexistente. Sin embargo, el artículo 215 de la LPAG, a diferencia de la norma española no incluye el supuesto de generación de perjuicio. La LPAG señala que el administrado debe estar en situación de indefensión, es decir, que vea limitado su derecho de defensa. Sin embargo, podemos alegar que posibilidad de esperar a que ejecuten el patrimonio del administrado para impugnar después, genera una situación de indefensión pues no se le permite defender su patrimonio. Al respecto, somos de la opinión que la LPAG en el artículo 215 debería incluir el supuesto de generación de perjuicio.

Entonces, en el caso propuesto, la Resolución que resuelve la queja, que se pronuncia sobre la cobranza coactiva, calificaría como acto de trámite cualificado, cumpliendo el requisito de ser un acto susceptible de impugnación (artículo 215 de la LPAG). Por lo que, al ser un acto de trámite cualificado y agotar la vía administrativa, la resolución que resuelve la queja podría ser impugnable en la vía contencioso administrativa.

Quizás fue este el razonamiento que siguió el Tribunal Constitucional en las diversas sentencias donde señaló que en los casos de cobranza coactiva se debe agotar la vía administrativa mediante la presentación de la queja. Desafortunadamente el Tribunal no fundamentó su posición sobre el agotamiento de la vía administrativa⁴¹.

Es probable que en otra clase de procedimientos tributarios no sea tan clara la existencia de actos de trámite que generen indefensión al contribuyente. Ello debido a que la imputación de deuda tributaria o de una infracción se efectuará a la culminación de dicho procedimiento. Sin embargo, cabe preguntarnos si una ampliación indebida del plazo de fiscalización de SUNAT, que origine una queja declarada infundada, podría calificar como un acto que genere indefensión en el contribuyente. Podría generar perjuicio en el sentido de tener que soportar la acción fiscalizadora de SUNAT por un plazo indebido, lo que evidentemente vulnera lo establecido en la norma y podría generar un supuesto de indefensión. Empero, no queda tan claro el supuesto de indefensión.

⁴¹ Entendemos que las reglas del agotamiento de las vías previas para el amparo son las mismas que las reguladas en el procedimiento administrativo, salvo que estemos frente a las excepciones expresamente reguladas en la normativa procesal constitucional (Abad, 2017: 124).

Partiendo de la premisa que pasamos la prueba de la “indefensión”, cabe analizar si es un acto que agota la vía administrativa. Para que esta resolución que resuelve una queja no agote la vía administrativa, luego en el procedimiento contencioso tributario, tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal, se tendrían que pronunciar nuevamente respecto a si la ampliación de la fiscalización fue válida. Lo que significa que eventualmente en el procedimiento contencioso tributario se podría dejar sin efecto una decisión adoptada mediante resolución de queja.

De la revisión de jurisprudencia del Tribunal Fiscal que se ha efectuado no se ha advertido que el Tribunal Fiscal en etapa de apelación haya dejado sin efecto o haya cambiado el criterio adoptado en una resolución de queja vinculada con el mismo procedimiento. Lo que sí se ha advertido, es que recurrentemente el Tribunal hace referencia a lo ya resuelto en la queja dando por válido lo resuelto en dicha instancia. Claro, este no es un elemento suficientemente contundente para señalar que el Tribunal Fiscal no se vuelve a pronunciar en el procedimiento contencioso tributario sobre lo resuelto en queja.

Entonces, podemos concluir que para el caso de las quejas que resuelven incidentes vinculados con la cobranza coactiva resulta posible que estas resoluciones sean impugnables en la vía judicial. Lo cual tendría que analizarse en cada caso.

En lo que corresponde a las quejas sobre fiscalizaciones o verificaciones, también se deberá analizar cada caso concreto a fin de determinar si es posible que se genere indefensión, empero consideramos que es más difícil que se produzca este supuesto; y, respecto al agotamiento de la vía administrativa, a pesar que es un tema que puede resultar controvertido, nos inclinamos por la posición que establece que el Tribunal Fiscal en el procedimiento contencioso tributario ya no podría modificar lo resuelto por el mismo Tribunal Fiscal en vía de queja.

Si bien nos hemos centrado en las quejas en los procedimientos coactivos, de fiscalización y verificación, consideramos que el análisis respecto a si agota la vía administrativa y es un acto de fondo podría analizarse para cualquier supuesto de queja presentado contra cualquier acto administrativo.

Por lo anterior, las resoluciones que resuelven la queja sí podrían impugnarse directamente en el proceso contencioso administrativo, siempre que estemos frente a actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o que produzcan indefensión, de acuerdo al artículo 215 de la LPAG. Lo anterior tendrá que analizarse caso por caso.

5. Conclusiones

- Si bien en la Constitución se señala que son impugnables las resoluciones que “causan estado”, vía jurisprudencia casatoria se ha desarrollado que dicho requisito es equivalente a la exigencia de agotar la vía administrativa para poder acceder a la revisión judicial de los actos de la administración. Lo anterior guarda coherencia con los antecedentes históricos del término “causar estado” que se remontan a la normativa española de 1888 (Ley de Santamaría Paredes).
- La finalidad de la LPCA es la efectiva tutela de los intereses de los administrados, sin embargo, no se logrará dicho fin si se establecen trabas para acceder a la revisión judicial de los actos de la administración. Así, una solución tardía en el tiempo puede ser igual o peor a no tener una solución, pues puede haberse perdido el interés respecto al cual se buscaba tutela, o peor aún, el daño ocasionado por la decisión de la administración puede devenir en irreparable. En tal sentido, resulta importante analizar cuál es la finalidad del requisito de agotar la vía administrativa para acceder al proceso contencioso administrativo.
- El contexto en el cual se gestó la obligatoriedad de agotar la vía administrativa (año 1888) ya no existe en la actualidad, por lo que se tiene que volver a analizar dicha exigencia a efectos de identificar cuál es su finalidad. Esta exigencia perjudica el acceso a la revisión judicial de los actos de la administración, vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que se debe analizar si actualmente dicha exigencia cumple con sus fines o si representa una medida desproporcional, convirtiéndose en inconstitucional.
- Consideramos que el agotamiento de la vía administrativa debería ser obligatorio en la medida que represente mayores garantías para el administrado,

reforzando su derecho de defensa, dándole la verdadera oportunidad a la administración para que revise sus actos y funcionar como un filtro a efectos que lleguen a la vía jurisdiccional casos en los que efectivamente existe una materia controvertida, y no se use la vía judicial para dilatar la ejecución de los actos de la administración.

- Luego de haber aplicado el test de proporcionalidad a tres supuestos específicos en materia tributaria, que se vinculan con la existencia de pronunciamientos de aplicación obligatoria por parte de la Administración, aplicando los fines descritos en el párrafo precedente, se concluye que la exigencia del agotamiento de la vía administrativa no cumple sus fines: (i) cuando en primera instancia existen criterios de aplicación obligatoria por dicha entidad (ii) cuando existen pronunciamientos que califican como jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal y (iii) cuando existe jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal que es contraria a criterios reiterados o vinculantes de la Corte Suprema, en vía casación. En el primer supuesto se debería acudir directamente a la instancia de apelación, en los otros dos se debería acceder directamente a la vía contenciosa. Lo anterior también resultaría de aplicación en los casos en que exista jurisprudencia reiterada del Tribunal Fiscal.

- La normativa correspondiente al proceso contencioso señala que las actuaciones impugnables deben agotar la vía administrativa. Sin embargo, vía jurisprudencia casatoria se ha incorporado la exigencia de calificar como “acto definitivo”. La jurisprudencia casatoria revisada únicamente ha analizado el requisito de calificar como “acto definitivo”, sin embargo se debe considerar que, bajo los criterios desarrollados por la mencionada jurisprudencia, también son impugnables en la vía administrativa y, por ende en la judicial, los actos de trámite cualificados. En tal sentido, las resoluciones que resuelven la queja pueden cumplir con los requisitos necesarios para ser impugnadas en la vía judicial, que es el agotamiento de la vía administrativa, así como ser actuaciones del tipo “actos de trámite cualificados”. Lo anterior deberá analizarse en cada caso concreto, sin embargo se advierte que existirá una mayor cantidad de

resoluciones de queja que cumplan estos requisitos en los procedimientos de cobranza coactiva.

BIBLIOGRAFIA

ABAD, Samuel

2017 *El proceso constitucional de amparo*. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 702.

ALVARADO, Oswaldo

2012 “El recurso de reclamación en materia aduanera y sus particularidades”. *Estudios sobre los Medios Impugnatorios en los procedimientos administrativos y tributarios*. Capcha, Olivia y Mendivil Desirée, coordinadoras. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 341-352.

ARIANO, Eugenia

2015 *Impugnaciones procesales*. Lima: Instituto Pacífico, pp. 347.

AYUSO, Mariano

2004 “Aspectos económicos de la jurisdicción contencioso- administrativa”. *Aspectos económicos de la jurisdicción contencioso-administrativa*. Cancer Minchot, Pilar, et al. Director: Ayuso, Mariano. Madrid: Consejo General del Poder Judicial.

BARNES, Javier

2015 “Las transformaciones del derecho administrativo contemporáneo: algunas consecuencias sobre el control judicial de la acción administrativa.” En: *Contenciosos administrativos en Iberoamérica*. Volumen I y II. Coordinadores: Jaime Rodríguez-Arana, William

Vásquez Irizarry y María del Carmen Rodríguez Martín-Retorcillo. San Juan: Biblio Services.

BACA, Víctor

2012 “La discrecionalidad administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. *Revista de Derecho Administrativo*. Lima, año 6, N° 11, pp. 181-202.

BOCANEGRA, Raúl

2005 *La teoría del acto administrativo*. Madrid: Iustel, pp.213.

BRACO, Jorge

2012 “Los medios impugnativos en los procedimientos tributarios”. *Estudios sobre los Medios Impugnatorios en los procedimientos administrativos y tributarios*. Capcha, Olivia y Mendivil Desirée, coordinadoras. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 237-246.

CABRERA, Marco Antonio y Rosa QUINTANA

2013 *Teoría general del procedimiento administrativo*. Lima: Ediciones Legales, pp. 810.

CASSANGE, Juan Carlos

1981 *El acto administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, pp. 421

CHAU, Lourdes y Oswaldo LOZANO

2001 “La queja como medio para cuestionar las actuaciones de la administración tributaria”. *Derecho & Sociedad*, Lima, año 12, número 17, pp. 105-114.

CORTEZ, Juan Carlos

- 2012 “Recursos administrativos en el procedimiento administrativo general”. *Estudios sobre los Medios Impugnatorios en los procedimientos administrativos y tributarios*. Capcha, Olivia y Mendivil Desirée, coordinadoras. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 11-44.

DANÓS, Jorge

- 1998 “Las resoluciones que ponen fin al procedimiento administrativo: las llamadas resoluciones ‘que causan estado’”. *Ius et veritas*, año 9, número 16, 1998, pp. 150-159.
- 2007 “La impugnación de los actos de trámite en el procedimiento administrativo y la queja”. *Derecho & Sociedad*. Lima, año 18, número 28, pp. 267-271.

DROMI, José Roberto

- 1986 *El Procedimiento Administrativo*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, pp. 324.
- 2005 *Derecho administrativo*. Volumen I y II. Lima: Gaceta Jurídica.

ESPINOSA-SALDAÑA, Eloy

- 2007 “¿Y después del procedimiento administrativo qué? Reflexiones sobre las actuales posibilidades de tutela de los Derechos del Administrado una vez concluido el Procedimiento Administrativo en Perú. En: *Derecho Administrativo Contemporáneo*. Coordinadores: Jorge Danós, Eloy Espinosa-Saldaña, Diego Zegarra. Lima: Palestra: 2007.

2015 “El proceso contencioso administrativo en el Perú: El actual estado de la cuestión, y los retos a enfrentar al respecto”. En: *Contenciosos administrativos en Iberoamérica*. Volumen I y II. Coordinadores: Jaime Rodríguez-Arana, William Vásquez Irizarry y María del Carmen Rodríguez Martín-Retorcillo. San Juan : Biblio Services.

FUENTES, Sandro

2010 *Los recursos procedimentales tributarios y otros recursos administrativos*. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 199.

GARCÍA, Marta

2015 *Curso de Derecho Administrativo Iberoamericano*. Coordinadora María Del Carmen Rodríguez. Varios autores. Granada: Instituto Nacional de Administración Pública, 2015.

GARCIA-TREVIJANO, Jose Antonio

1993 *La impugnación de los actos administrativos de trámite*. Madrid: Editorial Montecorvo, pp.494.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón

2004 *Curso de Derecho Administrativo*. Volumen II. Madrid: Thomson/Civitas.

GONZÁLES-VARAS, Santiago

1993 *La jurisdicción contencioso-administrativa en Alemania*. Madrid: Civitas: Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, pp. 485.

HERNÁNDEZ, Héctor

2012 “Los recursos administrativos: ¿Un privilegio para la Administración o una garantía para el administrado?”. *Estudios sobre los Medios Impugnatorios en los procedimientos administrativos y tributarios*. Capcha, Olivia y Mendivil Desirée (coordinadoras). Lima: Gaceta Jurídica, pp. 45-66.

HINOSTROZA, Alberto

2002 *Medios impugnatorios en el proceso civil: doctrina y jurisprudencia*. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 430.

2010 *Proceso contencioso administrativo*. Lima: Grijley. pp. 606.

HUAMANÍ, Rosendo

2015 *Código Tributario Comentado*. Parte 1 y 2. Lima: Jurista Editores, pp. 1917.

HUAPAYA, Ramón

2004 “El objeto del proceso contencioso administrativo en la Ley N° 27584”. En: *Derecho Administrativo*. Josep Ochoa Monzó [et al.]. Lima : Jurista : Asociación Peruana de Derecho Administrativo, pp. 279-300.

2010 "Propuesta de una nueva interpretación del concepto de acto administrativo contenido en la Ley de Procedimiento Administrativo General". *Revista De Derecho Administrativo*. Lima, año 5, número 9, pp.115-133.

LEÓN, Silvia

2006 “Implicancias de la nueva ley del proceso contencioso administrativo en el campo tributario”. En: *Temas de derecho tributario y de derecho*

público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Comité ed.: Jorge Danós Ordóñez [et al.]. Lima: Palestra, 2006.

MAIRAL, Héctor

1984 *Control judicial de la administración pública*. Volumen I. Buenos Aires: Depalma.

MENESES, Arnaldo

2006 “El procedimiento administrativo interno de autorización a la SUNAT para recurrir a la vía contencioso-administrativa”. En: *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Comité ed.: Jorge Danós Ordóñez [et al.]. Lima: Palestra, 2006.

MONTERO, Juan y FLORS, Matfés

2005 *Tratado De Recursos En El Proceso Civil*. Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 1484

MORÓN, Juan Carlos

2015 *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 947.

RIOJA, Alexander

2017 *Compendio de derecho procesal civil*. Lima: Adrus D&L Editores, pp. 742.

ROJAS, Verónica

2006 “Algunas reflexiones en torno al contencioso-administrativo tributario”. En: *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a*

Armando Zolezzi Möller. Comité ed.: Jorge Danós Ordóñez [et al.].
Lima: Palestra, 2006.

RUBIO, Marcial

2011 *El test de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal constitucional peruano*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, pp. 420.

SANTAMARÍA, Juan Alfonso

2009 *Principios de derecho administrativo general*. II volumen. Madrid: Iustel, pp.790.

SANZ, Íñigo

2015 *Curso de Derecho Administrativo Iberoamericano*. Coordinadora María Del Carmen Rodríguez. Varios autores. Granada: Instituto Nacional de Administración Pública, 2015.

SEVILLANO, Sandra

2002 “Derechos de los contribuyentes y acciones de interés público : hacia una nueva forma de protección ante la actuación estatal”. *Derecho y ciudadanía: ensayos de interés público*. Lima: PUCP. Fondo editorial, pp. 41-78.

TARDÍO, José Antonio

2013 *Lecciones de Derecho administrativo*. San Vicente del Raspeig Alicante: Editorial Club Universitario. Libro electrónico: https://app.vlex.com/?r=true#WW/search*/lecciones+de+derecho+administrativo/WW/sources/11327 (Consulta: 6 de diciembre de 2017).

VIDAL, Jaime

1985 *Derecho administrativo*. Bogotá: Temis, pp. 456.

QUIROGA, Aníbal

1999 “La acción contenciosa y el concepto de ‘causar estado’”. *Ius et veritas*.
Año 9, número 19.

