

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Administrativo

**La Nulidad y la Revocatoria del Acto Administrativo en la Ley del
Procedimiento Administrativo General y en el Procedimiento
Administrativo Tributario**

Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho
Administrativo

Leda Eleonora Vargas Nuñez del Arco

ASESOR:

Diego Zegarra Valdivia

CÓDIGO DE LA ALUMNA:

20101709

2020

I. RESUMEN. -

En el presente informe, se analizarán dos de los más importantes potestades de control de los Actos Administrativos con las que cuenta la Administración, nos referimos a la nulidad y revocación.

Nuestra finalidad es evaluar la introducción de las referidas potestades en el ordenamiento jurídico peruano, particularmente nos interesa ver la regulación de las mismas en Ley No. 27444, cuyo Texto Único Ordenado (TUO) ha sido aprobado por Decreto Supremo No.004-2019 (en adelante la “LPAG”) para compararlas con la regulación que sobre las mismas existe en el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado (TUO) ha sido aprobado por Decreto Supremo No. 133-2013-EF (en adelante, el “Código Tributario”), a fin de evaluar hasta qué punto la regulación especial de la materia tributaria se encuentra regulada dentro de los parámetros de la normativa general de la LPAG.

Sobre el particular es importante destacar que la especialidad de la materia tributaria dará cabida a la generación de un procedimiento administrativo especial; sin embargo, esto último no supone una carta abierta para la regulación de un procedimiento que diste totalmente – y sin justificación alguna – de lo establecido en la normativa general. Estando al contexto descrito, en el presente informe buscaremos comparar la regulación de las referidas instituciones a fin de evaluar las diferencias más dramáticas encontradas en la regulación de la LPAG y en el Código Tributario. Asimismo, evaluaremos si las diferencias que existan se encuentran justificadas en razón de la especialidad de la materia o si, por el contrario, no existe justificación alguna.

INDICE

I. RESUMEN.....	2
II. CUESTIÓN PREVIA: UNIDAD DEL DERECHO PÚBLICO.....	4
III. POTESTAD DE CONTROL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE LA	8
ADMINISTRACIÓN.....	8
3.1. LA NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.....	9
3.1.1. La Nulidad en la LPAG.....	9
3.1.2. La Nulidad y la Anulabilidad en el Código Tributario.....	11
3.1.3. Conservación de los Actos Administrativos en la LPAG.....	13
3.1.4. La Anulabilidad del Acto Administrativo del Código Tributario y la conservación del Acto Administrativo de la LPAG.....	14
3.2. LA REVOCATORIA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.....	15
3.2.1. La Revocatoria en la LPAG.....	16
3.2.2. La Revocatoria del artículo 107 del Código Tributario.....	18
VI. CONCLUSIONES	21
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	24

II. CUESTIÓN PREVIA: UNIDAD DEL DERECHO PÚBLICO.-

Es importante que se tenga en cuenta que el presente trabajo se desarrollará bajo la premisa de que el Derecho Tributario es parte del Derecho Administrativo, es decir, el Derecho Tributario no es autónomo, como sostiene un sector de la doctrina, sino que entre éste y el Derecho Administrativo existe una relación de especie y género, respectivamente.

Esto último en línea con la tesis de unidad del Derecho Público con la cual coincidimos y que nos servirá para realizar un mejor análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal que traemos, para estudio.

En relación con este tema, acertadamente, Cassagne sostiene lo siguiente:

Con respecto al Derecho Tributario -denominación que entendemos más correcta que la de Derecho Fiscal- en cuanto limita su objeto a la aplicación y recaudación de los tributos, ya sea que lo considere un capítulo del Derecho Financiero o como una misma rama separada del mismo, no pierde por ello el carácter de derecho Administrativo especial, cuya autonomía en la enseñanza halla su fundamento en razones didácticas y práctica, debido a la complejidad técnica y extensión que ha asumido actualmente (Cassagne 1995: 193).

Ahora bien, ya en el marco de procedimiento tributario, es cierto que éste constituye un procedimiento especial, debido a la materia que regula; sin embargo, esto último no puede ser utilizado como pretexto para evadir la aplicación de aquellas normas que, con carácter general, regulan los procedimientos administrativos, esto es, la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante “LPAG”).

Sobre el particular, con la preocupación que se amerita, el Profesor Juan Carlos Morón señala lo siguiente:

Lamentablemente, para la Administración Pública resulta cotidiano argumentar la especialidad de determinado procedimiento a su cargo, para intentar desligarse de 14 las normas comunes y generales que el legislador le ha impuesto para disciplinar democráticamente su actividad, en garantía de los derechos constitucionales y legales de los administrados. (...) argumentando que su procedimiento es uno de naturaleza

“especial”; o también cuando se reglamenta algún procedimiento especial se incluyan normas contrarias a las previsiones de la LPAG, en aspectos que para nada se refieren a la particularidad de la materia. Tan absurdos aparecen estos argumentos, que llevados al extremo vaciarían de contenido de las normas de la LPAG (MORÓN 2019: 68-69)

Por su parte, el Profesor Ramón Huapaya señala lo siguiente:

Una materia donde sí puede afirmarse que sí existe un punto tangible de acercamiento entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo por medio del estudio de una figura jurídica específica, el acto administrativo dictado por la Administración Tributaria o el <acto administrativo tributario> (...) no es menos cierto que el Derecho Tributario tiene instituciones que material y formalmente se insertan dentro de variados rubros de la actividad administrativa estatal, instituciones tales como el acto y el procedimiento administrativo (HUAPAYA 2011: 198).

Lo señalado, encuentra pleno sustento legal en lo establecido en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG que establecen lo siguiente:

Artículo II.- Contenido

1. La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.
2. Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley.

Es importante comentar que, precisamente, el citado artículo fue objeto de una modificación que refuerza nuestra posición.

En efecto, con en el Decreto Legislativo No. 1272, publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de diciembre de 2016 que, modificando el artículo II del Título 15 Preliminar de la LPAG, dispuso, expresamente, que respecto de los procedimientos regulados por leyes especiales –como los procedimientos regulados por el Código Tributario– resultan plenamente aplicables las normas contenidas en la LPAG. Entonces, el nuevo texto del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG constituye una modificación importante respecto del anterior, pudiéndose concluir, principalmente, que:

(i) Existe una aclaración expresa de que la LPAG presenta normas comunes y regula a todos los procedimientos desarrollados en las entidades en las entidades administrativas, incluso los procedimientos especiales (entre los cuales se encuentran los procedimientos tributarios).

(ii) Hay una restricción expresa para las normas con rango de ley que regulan los procedimientos especiales; al establecer que dichas normas no pueden establecer condiciones menos favorables para los administrados, que las previstas en la LPAG. Es decir, a través del Decreto Legislativo No. 1272, se estableció un piso garantista para los administrados; independientemente de la entidad en la que se desarrolle el procedimiento.

En línea con lo señalado es interesante apreciar lo que se señaló en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1272:

Cabe anotar que con las modificaciones efectuadas en lo referido al ámbito de aplicación de la LPAG se busca, tomando en cuenta las experiencias vividas en nuestro país en estos últimos años, disponer que esta norma contenga disposiciones comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regule todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales. Asimismo, se tiene como finalidad que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no impongan condiciones menos favorables a los administrados que aquellos regulados en la LPAG.

No tomar en cuenta lo anterior implicaría ir en contra de la vocación unificadora de la LPAG, aspecto que, por cierto, es uno de los objetivos centrales, y todo lo 16 que ello involucra, estos es, asegurar la existencia de un parámetro de unidad como criterio rector de los procedimientos administrativos y la actuación estatal, circunscribir la existencia de procedimientos administrativos especiales a las situaciones que lo justifiquen y establecer un núcleo de aplicación general para todos los procedimientos.

Como se puede advertir en la Exposición de Motivos, el legislador ha señalado que la finalidad era establecer un parámetro común para los procedimientos administrativos llevados a cabo en todas las entidades, disponiendo para ello que las leyes que regulan los

procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos favorables que la LPAG.

Ahora bien, a propósito de la relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario, la propia legislación tributaria establece, a través de la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, lo siguiente:

NORMA IX.- APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, **los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.** [El énfasis es nuestro]

Sobre el particular queremos destacar que esta relación de la aplicación de las normas del Derecho Administrativo es de larga data y no es generada recién a partir del cambio normativo realizado por el Decreto Legislativo No. 1272 antes citado.

En efecto, es importante destacar que la citada norma del Código Tributario ha sido establecida con similar redacción desde la promulgación del primer Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue publicado el 6 de setiembre de 1966 por el Decreto Supremo No. 263-H.

Por su parte, antes de la entrada en vigencia de la Ley No. 27444, teníamos la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue publicada el 31 de enero de 1994 por el Decreto Supremo No. 02-94-JUS que en su artículo primero establecía lo siguiente:

Artículo 1.- La presente Ley rige la actuación de orden administrativo de las entidades de la Administración Pública, siempre que por leyes especiales no se establezca algo distinto.

(...)

Asimismo, se aplica a los procedimientos administrativos a que se refiere el Título IV del Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada, **así**

como a los procedimientos tributarios, en los aspectos en que no se haya previsto una disposición específica en las normas legales correspondientes. [El énfasis es nuestro]

De todo lo señalado podemos concluir que la especialidad de la materia dará cabida a la generación de un procedimiento administrativo especial, pero esto último no puede llevar a la emisión de un procedimiento que se aparte totalmente de lo establecido de la norma general – es decir, de la LPAG-, pues solo se justificarán aquellas diferencias que obedezcan a la necesidad de la materia (MORÓN 2019: 64).

III. POTESTAD DE CONTROL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE LA ADMINISTRACIÓN.-

En este punto primero se debe señalar que todo Acto Administrativo se encuentra premunido por una especie de manto protector: la presunción de validez la cual se encuentra recogida en el artículo 9 de la Ley 27444 en los siguientes términos:

Artículo 9.- Presunción de validez

Todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda. [El énfasis es nuestro]

El citado principio resulta una condición necesaria pues de lo contrario todo acto emitido por la Administración podría ser cuestionada sin la necesidad de realizar mayor argumentación sobre su pretendida nulidad lo que entorpecería la actividad de la Administración Pública.

Sobre el particular, el profesor Juan Carlos Cassagne señala lo siguiente:

Si no existiera tal principio, toda la actividad estatal podría ser cuestionada con la posibilidad de justificar la desobediencia como regla normal en el cumplimiento de los actos administrativos, obstaculizando el cumplimiento de los fines públicos al anteponer el interés individual y privado al bien común, sin atender a la preponderancia que aquellos representan como causa final del estado. (CASSAGNE 1995: 20-21).

No obstante lo señalado, la Administración cuenta con la posibilidad de retroceder en sus pasos y ejercer un control sobre Actos Administrativos que ya ha emitido y notificado¹ a los administrados; es decir, sobre Actos que en principio ya han producido efectos o que siguen produciéndolos. Esto pues en virtud del ejercicio de su potestad de control de los actos según la cual puede: Declarar la Nulidad, Revocatoria o Rectificar errores materiales.

El presente trabajo se va a centrar en analizar las instituciones de la Nulidad y la Revocatoria de los Actos Administrativos a la luz de la normativa de la Ley No. 27444 y la normativa especial que sobre dichas instituciones regula el Código Tributario.

3.1. LA NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

3.1.1. La Nulidad en la LPAG

Un vicio que causa la nulidad de pleno derecho del acto administrativo, es que éste sea emitido sin cumplir lo previsto en el ordenamiento jurídico. Esta exigencia es de la mayor importancia, porque implica que la Autoridad Pública, al emitir un acto administrativo, no puede contravenir en el caso concreto disposiciones constitucionales, legales, entre otros aspectos.

Por tal motivo, en caso la Administración haya emitido un Acto Administrativo contraviniendo en el caso concreto alguna disposición prevista en la ley, se habrá incurrido en un vicio insubsanable. En ese sentido, será necesaria la declaración de nulidad de dicho acto.

Al respecto, el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala los casos corresponde declarar la nulidad de los Actos Administrativos. A continuación, se adjunta un esquema a través del cual se puede apreciar todas las causales de nulidad contempladas en la LPAG:

¹ Sobre este punto veremos que, en el caso de los Actos Administrativos Tributario, se ha generado una figura particular según la cual un Acto Administrativo emitido, pero no notificado, puede ser pasible de una revocatoria.

Causales de Nulidad art. 10 LPAG	ART. 10.1	1) Contravención a la Constitución		
		2) Contravención a las leyes		
		3) Contravención a la norma reglamentaria		
	ART. 10.2	Defecto u omisión de sus requisitos de validez (remisión al art. 3 de la LPAG)		1) Competencia
				2) Objeto o contenido
				3) Finalidad Pública
				4) Motivación
				5) Procedimiento regular
	ART. 10.3	1) Los actos expresos 2) Actos que resulten como consecuencia de aprobación automática 3) Actos (*) que resulten silencio administrativo positivo por los que se adquiere: 3.1 Facultades 3.2 Derechos		
ART. 10.4	1) Actos constitutivos de infracción penal 2) Actos que se dicten como consecuencia de infracción penal			

(*) Cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen los requisitos, documentación o tramites esenciales para su adquisición.

Como se puede apreciar, el ordenamiento jurídico tiene mecanismos de reacción contra aquellos actos administrativos que lo irrespetan. Al respecto, el profesor Jose María Boquer Oliver señala lo siguiente:

El ordenamiento jurídico reacciona contra los actos administrativos que lo infringen. La intensidad de su reacción contra los actos administrativos ilegales depende de la gravedad de la infracción cometida. (BOQUER 1983: 100).

La nulidad es la sanción más grave que puede sufrir un acto administrativo en la medida que no solo implica su expulsión del ordenamiento jurídico, sino que, además, de conformidad con lo establecido en el art. 12² de la LPAG, la declaratoria de nulidad tendrá efectos declarativos y retroactivos a la fecha de emisión del acto.

² Así, el artículo en mención establece lo siguiente: **Artículo**

12.- Efectos de la declaración de nulidad

12.1 La declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

12.2 Respecto del acto declarado nulo, los administrados no están obligados a su cumplimiento y los servidores públicos deberán oponerse a la ejecución del acto, fundando y motivando su negativa.

12.3 En caso de que el acto viciado se hubiera consumado, o bien sea imposible retrotraer sus efectos, sólo dará lugar a la responsabilidad de quien dictó el acto y en su caso, a la indemnización para el afectado.

3.1.2. La Nulidad y la Anulabilidad en el Código Tributario

Respecto a la materia tributaria, el legislador ha optado por establecer su propio catalogo de causales de nulidad, tal como se aprecia a continuación:

Causales de Nulidad art. 109 CT	ART. 109.1	1) Los actos dictados por órgano incompetente en razón de la materia.
	ART. 109.2	1) Los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.
		2) Los actos contrarios a la ley.
		3) Los actos contrarios a norma con rango inferior.
	ART. 109.3	1) Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones.
		2) Cuando por disposición administrativa se apliquen sanciones no previstas en la ley.

Como se puede apreciar, las causales de nulidad del Código Tributario no contemplan todas las causales de nulidad establecidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General lo que comentaremos en el siguiente punto.

Como hemos podido apreciar, la Ley del Procedimiento Administrativo General sanciona con nulidad el defecto u omisión de alguno de los requisitos de validez de dicha norma, mientras que el Código Tributario, al menos de manera literal, no lo hace. No obstante, es pacíficamente aceptado que no obstante no encontrarse contemplados de manera específica, los mencionados requisitos están recogidos de modo implícito en el Código Tributario.

En ese sentido, el profesor Huapaya señala lo siguiente:

Sin embargo, en la medida que acto administrativo tributario comparte las bases comunes a todos los actos administrativos, conviene afirmar que los actos de naturaleza tributaria serán válidos en la medida que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 3 de la LPAG. Si se parte del principio general por el cual son válidos los actos administrativos emitidos conforme al ordenamiento jurídico (...).

(HUAPAYA 2011: 123)

En razón, de esto último, HUAPAYA, considera que son requisitos de validez de los actos administrativos tributarios los establecidos en el artículo 3 de la LPAG (estos son: competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y procedimiento regular). Asimismo, el profesor concluye que ante la falta de alguno de los requisitos del artículo 3 de la LPAG, se genera o bien la anulabilidad (segundo párrafo del artículo 109 del CT) o la nulidad (primer párrafo del artículo 109 del CT y artículo 10 LPAG).

Ahora bien, en el Código Tributario, a diferencia de lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, también contamos con causales de Anulabilidad, las cuales exponemos a continuación:

Causales de Anulabilidad (*) art. 109 CT	109 a)	1) Los actos dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77 del Código Tributario (**).
	109 b)	1) Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.

(*) Los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

(**) Artículo 77.- REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y DE MULTA La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario. 2. El tributo y el periodo al que corresponda. 3. La base imponible. 4. La tasa. 5. La cuantía del tributo y sus intereses. 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria. 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Sobre la anulabilidad el profesor Danos señala lo siguiente:

Acto anulable: Que adolece de causal de nulidad relativa; acto en el que existe un vicio en su estructura, un vicio no trascendente; un vicio leve o de menor gravedad. (DANÓS 2003: 231).

Así, estaremos ante un acto anulable cuando dicho acto adolece de una nulidad relativa, es decir, aquel acto que contiene un vicio menor o no trascendente y que, por lo tanto, podrá ser susceptible de ser subsanado.

3.1.3. Conservación de los Actos Administrativos en la LPAG

Como se ha señalado en la Ley del Procedimiento Administrativo General no se cuenta con causales de anulabilidad del Acto Administrativo; sin embargo, tal ausencia no sería del todo real, toda vez que, en ausencia de causales de anulabilidad, en dicho cuerpo legal se encuentra la figura de la Conservación del Acto Administrativo³. Tal como el profesor Danós señala:

Nuestra legislación, a diferencia de otros ordenamientos administrativos, tampoco ha recogido expresamente la categoría del acto administrativo anulable (también denominado "nulidad relativa"), el cual es conocido en la doctrina como aquel acto administrativo que padece de vicio leve o de menor gravedad, razón por la que puede ser convalidado mediante la subsanación a posteriori de los vicios que adolece. Sin embargo, esta omisión es sólo

³ Así en el **Artículo 14.- Conservación del acto**

14.1 Cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora.

14.2 Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes:

14.2.1 El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación.

14.2.2 El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial

14.2.3 El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerando como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado.

14.2.4 Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio.

14.2.5 Aquellos emitidos con omisión de documentación no esencial.

14.3 No obstante la conservación del acto, subsiste la responsabilidad administrativa de quien emite el acto viciado, salvo que la enmienda se produzca sin pedido de parte y antes de su ejecución.

aparente, porque, aunque la categoría acto administrativo anulable no existe en la LPAG lo sustancial de la misma está implícita en las reglas referidas a la conservación de los actos administrativos contenidas en el artículo 14º. (Danós 2003: 8).

Por tanto, si bien en la LPAG no encontramos, a diferencia de que lo sucede en el ámbito legislativo tributario, una norma que establezca las causales de anualidad, lo cierto es que contamos con supuesto de conservación del acto administrativo que terminan por genera el mismo efecto.

3.1.4. La Anulabilidad del Acto Administrativo del Código Tributario y la conservación del Acto Administrativo de la LPAG

Ahora bien, es importante notar que mientras las causales de conservación del acto administrativo- es decir, las causales de anulabilidad de la LPAG- se encuentran todas vinculadas con las causales de nulidad de dicho cuerpo legal, las causales de anulabilidad del Código Tributario no necesariamente siguen esta lógica. Veamos:

Por un lado, podemos afirmar que las dos primeras causales de conservación del Acto Administrativo de la LPAG se encuentran vinculadas con la causal de nulidad vinculada a la falta de motivación del Acto Administrativo (art. 10.2 LAPG y art. 3.4 LPAG) y las otras 3 causales restantes se encuentran vinculadas a la causal de nulidad de la falta de procedimiento regular al momento de emisión del Acto Administrativo (art. 10.2 LPAG y art. 3.2 LPAG).

De otro lado, en el caso del Código Tributario tenemos que la norma establece dos causalidades de anulabilidad siendo que la primera de ellas no se encuentra vinculada a las causales de nulidad dicho cuerpo normativo y la segunda sí se encontraría vincularía.

Así, la primera la causal de anulabilidad refiere a los Actos Administrativos que son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77 del Código

Tributario; esta causal no se encuentra regulada en el Código Tributario como causal de nulidad. De otro lado, la otra causal de anulabilidad del Código Tributaria sí se encuentra vinculada a una de las causales de nulidad de dicho cuerpo normativo, toda vez que se establece la anulabilidad cuando estamos ante un Acto Administrativo emitido sin respetar la jerarquía del funcionario lo que se encuentra vinculado a la causal de nulidad de emisión de un Acto Administrativo dictado por órgano incompetente (art. 109.1 CT).

3.2. LA REVOCATORIA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

La facultad que tienen los órganos administrativos de revisar o de modificar un acto previamente emitido se encuentra justificada en la denominada potestad de control de los actos de la que goza la Administración.

Sobre el particular, el Profesor Juan Carlos Morón señala lo siguiente:

Constituye una expresión la potestad de autotutela revisora de la Administración Pública que le permite controlar sus propias decisiones en resguardo del interés público. Dicha revisión puede ser promovida por el administrado (...) **o promovida de oficio por la propia Administración Pública en cumplimiento de su deber de oficialidad del procedimiento** (MORON 2019: 145).

Para efectos del presente informe nos interesa analizar la facultad revisora de oficio ejercida por la propia Administración Pública y, particularmente, nos importa el procedimiento revocatorio que se encuentra recogido en el art. 214 de la LPAG.

La citada norma recoge una serie de causales taxativas, así como procedimientos puntuales, a fin de que la Administración pueda ejercer la mencionada facultad.

Asimismo, es importante destacar que la facultad revocatoria recogida en la LPAG diferencia entre aquellos supuestos respecto de los cuales el acto administrativo cuya revocatoria se pretende no son favorables para el administrados y aquellos supuestos en que sí lo son.

Así, en principio, la regla general establece que se encuentra proscrita la revocatoria de los actos administrativos favorables a los administrados y, solo en dos casos excepcionales², será admitida la revocatoria de tales actos. Esta regla se fundamenta en la consideración según la cual no es suficiente para la afectación de los derechos subjetivos que un administrado haya adquirido que la propia Administración decida retirarlos de su esfera bajo la sola justificación de que ya no considera oportuno al interés público que los efectos de dichos actos se sigan desplegando. (Morón 2019: 179)

Es en virtud de la diferencia comentada que en el artículo 214 de la LPAG se dispone que cuando la revocación de un acto administrativo origine perjuicio económico al administrado, la resolución que contenga el fallo deberá contemplar lo conveniente para efectuar la indemnización correspondiente en sede administrativa.

3.2.1. La Revocatoria en la LPAG

La facultad de revocar los Actos Administrativos es una de las potestades más exorbitantes con las que cuenta la Administración. En efecto, a diferencia de la nulidad de los Actos Administrativos que se activa cuando nos encontramos ante un vicio que subyace desde el momento del nacimiento del Acto, en el que caso de la revocatoria nos encontramos ante Actos Administrativo que nacieron de conformidad con el ordenamiento jurídico; sin embargo, en la medida que el mismo ya no respondería al interés público es que se activaría la posibilidad de revocar el mismo.

Sobre el particular, el profesor Juan Carlos Morón sostiene lo siguiente:

Las decisiones administrativas deben sujetarse al interés público no solo al momento de su aprobación sino durante su vigencia, por lo que se hace necesaria

² En efecto, la norma en mención permite revocar un acto administrativo favorable al administrado cuando (i) se de una desaparición de las condiciones exigidas para la emisión y permanencia de los efectos dados o (ii) cuando la facultad revocatoria haya sido expresamente establecida por una norma con rango legal y siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en dicha norma.

una institución como la revocación. Sin embargo, la existencia de la potestad revocatoria de actos administrativos conduce a la afectación de la seguridad jurídica, debido al efecto expropiatorio que tiene sobre derechos y situaciones jurídicas (...) (MORON 2011: 1).

Ahora bien, es de comentar que la facultad revocatoria ha sido introducida, por primera en el ordenamiento jurídico peruano, en la LPAG. Así, el artículo 214 de dicha norma establece una serie de causales cerradas. A continuación, se adjunte gráfico en que se pueden apreciar todas las posibilidades de revocatoria:

Causales de Revocatoria art. 214 LPAG	ART. 214.1	Cuando la facultad revocatoria haya sido expresamente establecida por una norma con rango legal y siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicha norma
	ART. 214.2	Cuando sobrevenga la desaparición de las condiciones exigidas legalmente para la emisión del acto administrativo cuya permanencia sea indispensable para la existencia de la relación jurídica creada
	ART. 214.3	Cuando apreciando elementos de juicio sobrevinientes se favorezca legalmente a los destinatarios del acto y siempre que no se genere perjuicios a terceros
	ART. 214.4	Cuando se trate de un acto contrario al ordenamiento jurídico que cause agravio o perjudique la situación jurídica del administrado, siempre que no lesione derechos de terceros ni afecte el interés público

Si bien la facultad de revocar los Actos Administrativos es una de las potestades más intensas de la Administración Pública, lo cierto es que las decisiones de la Administración deben verse adecuadas respecto al Interés Público no solo al momento de la emisión del Acto Administrativo, sino durante toda la vigencia del mismo. En razón de esto último podemos advertir que existe una tensión entre dos valores: (i) Por un lado, el reconocimiento de que las decisiones administrativas se deben encontrar alineadas al interés público no solo al momento de su aprobación, sino que sigan manteniendo dicha calidad durante su vigencia; y, (ii) por otro lado, la seguridad jurídica que de manera válida tienen los administrados sobre aquellos derechos o situaciones favorables que les han sido jurídicamente otorgadas por la Administración.

En razón del escenario descrito es necesario buscar fórmulas conciliatorias entre ambos valores. Es así que la LPAG, por primera vez en el ordenamiento jurídico peruano, introdujo un catálogo de causales revocatorias (hoy reguladas en el art. 214) y, asimismo, para el caso de la revocación de los Actos Administrativos favorables a los administrados se contempla la posibilidad indemnizatoria (art. 216 LPAG).

3.2.2. La Revocatoria del artículo 107 del Código Tributario

En primera instancia, se debe señalar que la facultad revocatoria establecida en el artículo 107 del Código Tributario es una figura completamente distinta a la establecida en el artículo 214 de la LPAG.

En efecto, el artículo 107 del Código Tributario permite a la Administración Tributaria – lo que incluye al Tribunal Fiscal- la revocación, modificación o sustitución de los actos administrativos antes de su notificación. Veamos:

Artículo 107.- REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ANTES DE SU NOTIFICACIÓN.

-

Los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación.

Tratándose de la SUNAT, las propias áreas emisoras podrán revocar, modificar o sustituir sus actos, antes de su notificación.

Como se puede apreciar, la mencionada disposición es muy escueta en cuanto su contenido y permite a la Administración Tributaria un amplio margen de acción que a nuestro juicio no es correcto y no se encuentra justificado. A continuación, expondremos las razones más saltantes que justifican nuestra posición, conforme lo ha sostenido el profesor Huapaya:

En primer lugar, se debe notar que, tal como se encuentra regulada la revocatoria del artículo 107 del Código Tributario, la misma no tiene límite alguno respecto

a las causales en las que la misma puede ser ejercida. En segundo lugar, la revocatoria bajo análisis no contiene procedimiento alguno para su ejercicio lo que traería como consecuencia que la misma sea ejercida con total albedrío por parte de la Administración Tributaria (incluso en total desconocimiento por parte de los administrados). En tercer lugar, y unido a la idea mencionada, un acto administrativo podría ser favorable al administrado y, sin embargo, este podría nunca haberse enterado de su existencia y contenido y, como consecuencia de esto último, el administrado se vería impedido a ejercer su derecho de defensa. En cuarto lugar, el Código Tributario no prevé ningún mecanismo indemnizatorio para los casos en los que realice la revocatoria de un acto administrativo que sea favorable para el administrado. (HUAPAYA 2011: 237)

En virtud del análisis realizado, nos parece justificada la dura crítica que sobre la norma en comentario realiza el profesor Huapaya:

Así, el acto administrativo una vez emitido tiene una presunción de validez y ya existe como tal, solo que no es eficaz hasta que sea notificado. Pero el que hecho es que la Administración ya ha tomado una decisión efectiva finalizando un procedimiento, y no es admisible legalmente que la misma pueda cambiar o sustituir una decisión administrativa ya emitida, antes de su notificación. Nada más repudiable frente a la seguridad jurídica.

Consiguientemente, no es factible entender esta potestad exorbitante que tiene la Administración Tributaria para <<revocar, sustituir o modificar>> los actos administrativos antes de su notificación a los administrados, salvo que la misma sea interpretada a la luz de una interpretación favorable al derecho de los administrados (HUAPAYA 2019: 236-237).

Es menester recordar que los actos administrativos tributarios- al igual que cualquier acto administrativo- son plenamente válidos desde el momento de su emisión y gozan de presunción de legalidad por lo que no entendemos la justificación del artículo 107 del Código Tributario que parece ser una carta abierta a la Administración Tributaria para deshacerse de un acto administrativo sin que medie justificación alguna.

En virtud de todo lo señalado, somos de la consideración que la regla contenida en el artículo 107 del Código Tributario es una figura que otorga una facultad excesiva y

que requiere de mucha prudencia en cuanto al ejercicio de la misma por parte de la Administración Tributaria.

Sin perjuicio de nuestra apreciación jurídica sobre dichas diferencias, en el caso bajo análisis, hubiera sido idóneo, que la Administración Tributaria utilice sus amplias prerrogativas en cuanto a la revocación de actos administrativos y que, retire la Resolución del Tribunal Fiscal No. 1, antes de su notificación. Incluso hubiera podido utilizar la norma de la LPAG pues, en el presente caso, era evidente que no iba a retirar un acto administrativo menos favorable al administrado sino todo lo contrario.

3.2.3. La Revocatoria del artículo 108 del Código Tributario

Ahora bien, por su parte, el artículo 108 del Código Tributario también establece un catalogo de causales de revocación el Acto Administrativo ya emitidos y notificados el administrativo el cual resumimos en el siguiente gráfico:

Revocatoria art. 108 del CT	1) Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178
	2) En los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario
	3) Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia
	4) Cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo
	5) Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria.

Tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1 del presente artículo, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.

Como se puede apreciar, el Código Tributario establece 5 supuestos de revocación de los Actos Administrativos después de su notificación sobre los cuales tenemos varios comentarios:

- Tenemos el supuesto que señala que serán susceptibles de revocación los

Actos Administrativos cuando se detecte un caso de “de connivencia entre los funcionarios de la Administración Tributaria y el deudor tributario”. Es importante notar que aquí, en realidad, no estamos ante un supuesto de revocación, sino de nulidad del Acto Administrativo por no ser acorde a la finalidad pública que todo Acto Administrativo debe presentar (recodemos que, de conformidad con los requisitos de validez, los Actos Administrativos no puede seguir una finalidad distinta, como una finalidad personal de la Autoridad Tributaria).

- Otro supuesto curioso de revocación de los Actos Administrativos Tributarios se configura “cuando se detecten errores materiales tales como de redacción o de cálculo”. Aquí tampoco nos encontramos ante un supuesto de propiamente revocación, si no, en realidad, estamos ante un supuesto de enmienda del Acto Administrativo debido a la existencia de un error material (lo que se encuentra regulado en la rectificación de errores materiales del art. 212 LPAG).
- Finalmente, es importante advertir que, salvo la causal de revocación por detección de connivencia entre los funcionarios de la Administración Tributaria y el deudor tributario, el Código Tributario dispone que, tratándose de la SUNAT, la revocación será declarada por la misma autoridad emisora del AA (lo que también resulta un tratamiento distinto al contemplado en la LPAG).

VI. CONCLUSIONES. -

- La facultad de REVOCACIÓN de los Actos Administrativos es una de las facultades más potentes de control de la Administración, toda vez que implica quitarle efectos jurídicos a un Acto Administrativo que nació siendo conforme el ordenamiento jurídico.
- En el ordenamiento jurídico del Derecho Administrativo, con la emisión de la LPAG, introdujo por primera vez la facultad REVOCATORIA. Dada las implicancias de dicha potestad, el legislador ha querido establecer de manera taxativa todos los supuestos de revocatoria (art. 214 LPAG).

- La facultad REVOCATORIA contenida en el art. 107 del Código Tributario, que permite la REVOCACIÓN de los Actos Administrativos Tributarios emitidos y no notificados, resulta ser una facultad exorbitante, toda vez que tal como se encuentra establecida no contempla límite alguno.
- Nada tiene que ver la facultad REVOCATORIA del 107 del Código Tributario con la REVOCACIÓN del 214 de la LPAG. En síntesis: a) El 107 del Código Tributario no tiene límites respecto a su contenido (quedando este a total discrecionalidad de la At); b) No tiene un procedimiento específico (por lo tanto puede realizarse sin participación del administrado); c) Puede ser declarada por la propia autoridad emisora (a diferencia de lo contemplado en la LPAG que establece la necesidad de que la revocación sea realizada por la más autoridad de la entidad emisora); d) Guarda silencio absoluto sobre la posibilidad de una indemnización en caso de hallarnos ante la revocación de un Acto Administrativo favorable al Administrado; y, e) finalmente, mucho menos existe obligación de poner en conocimiento del administrado para que pueda efectuar sus descargos.
- El artículo 108 del Código Tributario establece un catálogo de causales de REVOCACIÓN del Acto Administrativo emitido y notificado. Sin embargo, estas causales son distintas a las causales de REVOCACIÓN contempladas en el artículo 214 de la LPAG.
- La LPAG, en el caso de REVOCACIÓN de Actos Administrativos favorables al Administrado contempla la posibilidad de indemnizarlo. El Código Tributario guarda silencio sobre esta posibilidad.
- A diferencia de lo que ocurre en la REVOCACIÓN, respecto a la NULIDAD no apreciamos serias diferencias entre las causales establecidas en la LPAG y en el Código Tributario. Sin embargo, lo cierto es que el tratamiento Tributario previsto en el Código Tributario no siempre resulta suficiente. Por ejemplo, no se aprecia establecido en el Código Tributario que la ausencia de los requisitos de validez contenidos en el art. 3 de la LPAG sean causales de nulidad. No obstante, esto último, es pacíficamente aceptado a nivel doctrinario y jurisprudencial que los Actos

Administrativos Tributarios deben cumplir, como cualquier Acto Administrativo, los requisitos de validez establecidos en la LPAG.

- El Código Tributario contempla dos supuestos de ANULABILIDAD del Acto Administrativo Tributario. La LPAG no contempla causales se ANUABILIDAD, pero sí contempla supuestos de CONSERVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO que para efectos prácticos tiene las mismas consecuencias que la ANULABILIDAD.



IV. BIBLIOGRAFÍA. -

- 1) BOQUER, José María
1983 “Grados de ilegalidad del acto administrativo”. Madrid: Revista de Administración Pública.
- 2) CASSAGNE, Carlos
1995 Derecho Administrativo. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- 3) DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge
2003régimen de la nulidad de los actos administrativos en la nueva Ley N° 27444, del procedimiento administrativo general”. En: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Segunda parte. Lima: ARA Editores, primera edición.
- 4) DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge
2003Régimen de la Nulidad de los Actos Administrativos en la Ley No. 27444 del Procedimiento Administrativo General.
- 5) ECHANDÍA, DEVIS
1996 Nociones generales de derecho procesal civil. Madrid: Aguilar.
- 6) HUAMANÍ, Rosendo
2013 Código Tributario comentado. Lima: Jurista Editores.
- 7) HUAPAYA, Ramón
2011 Administración Pública, Derecho Administrativo y Regulación. Lima: Palestra Editores.
- 8) HUAPAYA, Ramón y otros
2006 Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra Editores.

- 9) MORÓN, Juan Carlos.
2011 La revocación de actos administrativos, interés público y seguridad jurídica.
Derecho PUCP, 2(67), 419-455.
- 10) MORON, Juan Carlos
2019 Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Catorceava Edición. Lima: Gaceta Jurídica.
- 11) GUZMAN, Christian
2018 Manual del Procedimiento Administrativo General. Tercera Edición. Lima: Instituto Pacífico.
- 12) PARADA, Ramon
1994 Derecho Administrativo. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas.
- 13) SEVILLANO, Sandra y otros
2006 Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra Editores.
- 14) VILLANUEVA, Walker y otros
2014 Código Tributario doctrina y comentarios. Tercera Edición. Lima: Pacífico Editores.