



### CONTENIDO

Algunas reflexiones sobre el nuevo marco constitucional y legal de la Justicia Contencioso Administrativa y Contencioso Tributaria en el Ecuador.

Dr. José Suing Nagua

Algunas soluciones legislativas al problema de la congestión judicial en Colombia.

Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

El fenómeno de las violaciones procedimentales como dilación en la impartición de justicia administrativa tributaria- caso Peruano-

Dra. Zoraida Olano Silva

### EDITORIAL

El boletín con el que se concluye este año, está dedicado a algunos de los actos que tuvieron lugar durante el desarrollo de la VIII Asamblea General Ordinaria de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa.

El desarrollo de la Asamblea se produjo en una atmósfera en la que la presencia que conforme a las disposiciones estatutarias se requiere de los países miembros, se constata en la adopción de las decisiones fundamentales, para la dinámica de la Asociación y su evolución en el futuro.

Fue recibida con beneplácito, la inclusión de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, como nuevo miembro de la Asociación, aumentándose a trece el número de los actuales miembros. Una vez rendido el Informe de Actividades y Financiero de la Secretaría Ejecutiva saliente, dio lugar a intercambiar impresiones. Además se produjo el cambio de titular de la Secretaría Ejecutiva, designándose al Dr. Alfredo Salgado Loyo, Magistrado de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para relevar en el cargo a la Mag. Olga Hernández Espíndola.

En un ambiente de convivencia muy cordial, promovida por el Presidente del Consejo Directivo, se contó con la participación de otros Tribunales con vocación fiscal y administrativa de diversos países latinoamericanos que no han formado parte de la Asociación, cuyos representantes mostraron su vivo interés por conocer los Estatutos Sociales de esta organización.

### MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

#### **Presidente**

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.  
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de la Suprema Corte de Justicia de República Dominicana.

#### **Consejeros:**

Dr. Ignacio Josué Buitrago  
Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.  
Dra. Soledad Fernández Doctor  
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

#### **Secretario Ejecutivo:**

Dr. Alfredo Salgado Loyo  
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

#### **Cualquier correspondencia, dirigirla a:**

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT  
Boletín Informativo  
Insurgentes Sur, No 881, piso 13, Colonia Nápoles,  
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

#### **Correo electrónico:**

srioejecutivo@aitfa.org  
auxiliar@aitfa.org

Ante las circunstancias imprevisibles que acontecieron en la Nación Argentina con el Duelo Nacional decretado por su Presidente, hubo de recibir en este acto los Trabajos que se presentaron para la realización de las Jornadas Académicas, incluidas en el Programa que para esta ocasión se había adoptado.

De estos trabajos, se ha hecho una selección con una temática general, para darlos a conocer por este medio informativo, en mérito de la recopilación definitiva que será objeto de publicación de la Memoria en la Asamblea.

En esta tesitura, se incluye el tratado del Dr. José Suing Nagua, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador, en el que presenta un estudio sobre la evolución legislativa de la justicia contencioso administrativa y contencioso tributaria, resaltando su problemática actual y proponiendo sus posibles soluciones.

Enseguida, en la exposición del Dr. Hugo Fernández Bastida Bárcenas, Magistrado de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de Colombia, se aprecian las reformas introducidas a las Leyes 1285 de 2009 y 1395 de 2010, con la finalidad de solucionar el problema de la congestión judicial que tiene como origen el gran número de litigios que son del conocimiento de los órganos jurisdiccionales.

La Dra. Zoraida Olano Silva, Presidente del Tribunal Fiscal de Perú, habla de la importancia de los vicios del procedimiento, como factor principal de la lentitud en la impartición de justicia fiscal y administrativa y propone que para mitigar el impacto de esta problemática, los Tribunales además de declarar la nulidad del acto administrativo, deberán pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Para concluir, me permito extenderles una felicitación por las fiestas decembrinas, deseándoles un venturoso y próspero Año Nuevo para Ustedes.

Dejamos las puertas abiertas de este espacio para que juntos cumplamos nuestros propósitos e ideales.

**ATTE.**

**Mag. Alfredo Salgado Loyo**  
**Secretario Ejecutivo**

## RESEÑA DE LA VIII ASAMBLEA GENERAL ORDINARIA DE LA A.I.T.

El 28 de octubre de 2010, se celebró en la ciudad de Buenos Aires, Argentina la VIII Asamblea General Ordinaria.

Fue instaurada a las 9:00 horas con la asistencia de los Titulares y/o representantes de los órganos jurisdiccionales fiscales o administrativos asociados, de los países siguientes: Argentina, Colombia, Ecuador, México, Perú, Portugal, República Dominicana y Uruguay.

El Dr. Ignacio Josué Buitrago, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y Presidente del Consejo Directivo de la Asociación, dio la bienvenida a los presentes y cedió la palabra a la Mag. Olga Hernández Espíndola, en su calidad de Secretaria Ejecutiva, quien sometió a consideración de la Asamblea el Orden del Día.

Como primer punto, se aprobó por unanimidad de votos, la incorporación de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, representado por el Dr. Juan Carlos Maíta, Director Ejecutivo General a la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa.

Para desahogar el segundo punto, los Asambleístas escucharon el Informe de Actividades y Financiero, rendido por la Secretaria Ejecutiva y aprobaron el Plan de Trabajo y el Presupuesto para el bienio 2010-2012.

Dentro del tercer punto, se expuso la necesidad de modificar el artículo 12 de los Estatutos Sociales, a fin de conferirle expresamente al Secretario Ejecutivo facultades para pleitos y cobranzas, así como actos de administración. La aprobación de esta reforma, añade un inciso g) al citado artículo, lo que permitirá poder cumplir con los trámites fiscales y administrativos que requiere esta organización.

En el cuarto punto, con fundamento en el artículo 10 de los Estatutos Sociales, se eligió al Consejo Directivo para el bienio 2010-2012 el cual quedó integrado de la siguiente manera: Mag. Sara Isaac Henríquez Marín, Presidente del Tribunal Superior Administrativo de República Dominicana como Presidente de la Asociación y como Consejeros, el Dr. Ignacio Josué Buitrago, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y la Dra. Soledad Fernández Doctor, Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

Atendiendo al quinto punto, se acordó que la IX Asamblea General Ordinaria tendría verificativo en la ciudad de Santo Domingo, República Dominicana y se designó como sede alterna Madrid, España, en donde se realizará la X Asamblea.

En el último punto, la Magistrada Olga Hernández Espíndola, agradeció el cargo que le fue conferido en la Asociación y propuso al Dr. Alfredo Salgado Loyo, Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para ocupar la Secretaría Ejecutiva.

En el acto de clausura de la Asamblea, se repartieron entre los miembros e invitados, la Memoria de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa y la Memoria de la VII Asamblea General Ordinaria. Cabe mencionar, que esta última obra, puede consultarse en el portal electrónico de la Asociación:

[www.aitfa.org/Publicaciones/ConsultaenLinea](http://www.aitfa.org/Publicaciones/ConsultaenLinea)

Con motivo del fallecimiento de Néstor Kichner, ex Presidente de la República de Argentina y en acatamiento al Decreto Presidencial No. 1560/2010 de esa Nación, que declaró Duelo Nacional de 3 días, se suspendieron las Jornadas académicas, programadas para la tarde del 28 y el 29 de octubre siguiente.

En esta Asamblea estuvieron presentes los Titulares de órganos de impartición de Justicia de Chile, Guatemala y Paraguay a quienes se les invitó a participar en las

actividades de la Asociación y se les exhortó a formar parte de ella.

Esta Secretaría Ejecutiva agradece a sus asociados e invitados su valiosa asistencia a este evento, asimismo refrenda su compromiso para que el intercambio de conocimientos y experiencias que se generen en estas reuniones, contribuyan a mejorar la impartición de la justicia fiscal o administrativa.

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL NUEVO MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA JUSTICIA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA Y CONTENCIOSO TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.

Dr. José Suing Nagua<sup>1</sup>

## 1. INTRODUCCIÓN

Todo cambio provoca dudas, incertidumbre y temores, especialmente entre los involucrados directos principalmente porque los cambios vienen cuando no hay condiciones para asumirlos o, por naturaleza humana, nos resistimos a ellos. En este sentido, los cambios que están en proceso de concreción en la administración de justicia en general y en la contencioso administrativa y contencioso tributaria en particular, como consecuencia de la nueva institucionalidad que se diseña desde la Constitución de la República vigente de octubre de 2008, identificada también con el cambio por su fuerza normativa, no escapan a ese escenario. En ese contexto apporto con algunas ideas que faciliten la comprensión de los contenidos trazados en la Carta Fundamental y materializados en el Código Orgánico de la Función judicial, expedido en abril de 2009 como consecuencia de la vigencia de aquella.

La administración de justicia en el Ecuador ha tenido de manera inveterada, y tiene, cuestionamientos de diversa índole, ya por la cercanía de algunos jueces a determinados partidos políticos, ya por la

injerencia, abierta o solapada, de líderes y dirigentes políticos en el entramado mismo de la propia administración de justicia, ya en fin, por ciertos niveles de corrupción que también están presentes, elementos que, de una u otra manera, han aportado a configurar una debilitada institucionalidad, que no escapa a la institucionalidad del actual periodo de transición en el que aún nos encontramos.

No hay modelo óptimo pues, lo perfecto es enemigo de lo bueno y así, sin que sepa a excusa, se puede marcar un largo espacio que separa el deber ser y la realidad, por lo que tampoco podemos aspirar a encontrar perfección en las modificaciones institucionales que se introducen con la Constitución de Montecristi<sup>2</sup>.

En este contexto, intentemos discernir sobre algunos escenarios que se encuentran en proceso de construcción en el ámbito de la Función Judicial, y específicamente de la justicia en el campo de la justicia administrativa.

Para hablar de la justicia administrativa, o con la denominación que se la conoce en nuestro país, de la justicia contencioso administrativa hay que señalar que ésta, luego de un nacimiento dubitativo, en el denominado Consejo de Estado, un órgano de similares características al de su par francés<sup>3</sup>, alcanzó su máximo nivel de expresión y desarrollo con la creación del Tribunal Contencioso Administrativo, órgano especializado de administración de justicia en materia contencioso administrativa, autónomo, con jurisdicción nacional y de única instancia, en el mismo

<sup>2</sup> La Asamblea Constituyente convocada por el Presidente Rafael Correa Delgado, se instaló en Montecristi, ciudad y cantón de la provincia de Manabí, donde nació Eloy Alfaro, líder de la revolución liberal de 1895 que introdujo cambios sustanciales a la institucionalidad del Estado y que fue utilizado por el Gobierno como figura emblemática de este nuevo proceso de cambio.

<sup>3</sup> El Consejo de Estado de Francia es el supremo órgano consultivo del gobierno y constituye la última instancia de la jurisdicción administrativa. Similar característica tiene el Consejo de Estado colombiano.

<sup>1</sup> Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.

nivel de la entonces denominada Corte Suprema de Justicia; luego, fruto de la necesaria evolución que demanda toda sociedad, y ante la necesidad de hacer efectivo el principio de inmediación, el Tribunal Contencioso Administrativo fue sustituido por cuatro Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo, en 1992, con sedes en las ciudades de Quito, Guayaquil, Cuenca y Portoviejo y cada uno con jurisdicción en varias provincias<sup>4</sup>.

La justicia contencioso tributaria tuvo similar recorrido institucional: inició con el Tribunal Fiscal, en 1959, como un tribunal de única instancia, con jurisdicción nacional, en el mismo nivel de la Corte Suprema de Justicia; luego, con las reformas constitucionales de 1992, fue sustituido por cuatro Tribunales Distritales de lo Fiscal con sede en las mismas ciudades en las que se crearon los tribunales contencioso administrativos.

Y, en esta última forma de organización se encuentra aún la justicia contenciosa administrativa y la contenciosa tributaria, en el prolongado periodo de transición por el que transitamos desde la entrada en vigencia de la Constitución, a la espera de que se concreten los cambios que ya están regulados tanto en la Constitución como en el Código Orgánico de la Función Judicial.

## **2. LA SEPARACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA Y LA ADMINISTRACIÓN DE LA FUNCIÓN JUDICIAL**

La separación entre la administración de justicia y la administración propiamente dicha de la Función judicial, aunque es un tema que ya lo contempló la Carta Política de 1998<sup>5</sup>, y que recoge la experiencia

desarrollada por otros ordenamientos como el colombiano o el español, el modelo se profundiza con la Constitución de 2008, pues, acentúa en mayor grado la separación entre la “administración de justicia” que corresponde a los llamados “órganos jurisdiccionales”, como la Corte Nacional, las Cortes Provinciales, los tribunales y juzgados creados por ley y los juzgados de paz y la “administración” propiamente tal, tanto del recurso humano como de los recursos financieros y técnicos de toda la Función Judicial, que corresponde al Consejo de la Judicatura, como “órgano administrativo” con lo que nos enfrentamos no solo a un cambio de nombre, sino a un cambio profundo, de contenido, ya por su nueva forma de integración, desligada de la participación de los órganos jurisdiccionales, ya por sus atribuciones, en la esfera del gobierno, administración, vigilancia y disciplina, que genera consecuencias como las que estamos viviendo en estos momentos, con sumarios administrativos y destituciones de jueces y conjueces de la Corte Nacional de Justicia por parte del Consejo de la Judicatura.

Entonces, en aplicación del nuevo modelo del sistema de administración de justicia, al órgano jurisdiccional, al juez, de la materia y del nivel que sea, lo único que le compete y corresponde, de manera exclusiva, es “administrar justicia” y “ejecutar lo juzgado”, con lo cual, además de que se propugna la especialización del profesional que se dedique a la magistratura, le entrega la responsabilidad exclusiva de administrar justicia, dejando para el órgano administrativo, el Consejo de la Judicatura, los temas administrativos como el recurso humano, financieros como la gestión de los recursos económicos, materiales como la provisión de bienes e insumos, técnicos como la provisión de software y hardware o la profesionalización y capacitación.

Consecuencia de lo cual, al Consejo de la Judicatura, al ser el órgano de “gobierno, administración, vigilancia y disciplina” de

<sup>4</sup> El de más reciente creación, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo No. 5, con sede en la ciudad de Loja y jurisdicción en las provincias de Loja y Zamora Chinchipe, tiene también competencia en materia tributaria.

<sup>5</sup> El art. 206 señalaba que el Consejo Nacional de la Judicatura será el órgano de gobierno, administrativo y disciplinario de la Función Judicial y disponía que la ley determine su

integración, forma de designación de miembros, estructura y funciones.

la Función Judicial, le corresponde no solo encargarse de los procesos de selección y concurso del recurso humano, sino también de los aspectos disciplinarios del mismo recurso humano, incluidos los jueces de todos los niveles, pues no se contempla excepciones o reservas en el ejercicio de esta atribución. Y, es precisamente en este escenario en el que la línea divisoria entre la administración del recurso humano y la administración de justicia resulta poco evidente y puede convertirse en fuente de controversias, porque bien sea a título de “gobierno” o del ejercicio de facultades disciplinarias y de vigilancia, el Consejo de la Judicatura, puede estar tentado a realizar juicios de valor sobre el contenido de las sentencias de los jueces, con lo cual, se atentaría contra uno de los principios rectores de la administración de justicia, cual es el de la independencia, tanto interna como externa del juzgador, lo que debilitaría aún más el sistema de administración de justicia.

No hay que dejar de lado sin embargo que, al estar en un proceso de transición, la aplicabilidad de las normas se relativiza pues, cada cuerpo normativo, desde la Constitución hasta las leyes, incluye disposiciones que gobiernan los momentos de transición. Así, para el tema que nos ocupa, es importante detenernos a discernir sobre el contenido de las disposiciones que regulan el régimen de transición.

Como queda dicho al Consejo de la Judicatura le corresponde el ejercicio del gobierno y la administración de la Función Judicial y en aplicación de tal atribución puede imponer sanciones a los jueces, siempre que, luego de observar el procedimiento, se determine que el juzgador, en la sentencia o en el proceso, ha cometido infracción disciplinaria merecedora de la sanción que corresponda en función de la gravedad de la falta. Pero, en aplicación del régimen de transición, es por lo menos discutible que el actual Consejo de la Judicatura, pueda ejercer a plenitud, las atribuciones disciplinarias sobre todo de jueces que no han sido designados por el mismo Consejo, sino a través de procedimientos *suigeneris* como el utilizado para la integración de la Corte

Nacional de Justicia, a través de una sentencia interpretativa de la Corte Constitucional<sup>6</sup>.

Por otro lado, la propia integración del Consejo, es discutible, en tanto tampoco cumple los preceptos constitucionales y del Código Orgánico de la Función Judicial que prevén su integración de una manera diferente a la contemplada al amparo de la Constitución de 1998. El nuevo Consejo de la Judicatura<sup>7</sup> debe integrarse con seis miembros con formación en derecho y tres con formación en materias administrativas o afines.

En todo caso, de las resoluciones y decisiones que adopte el Consejo de la Judicatura, cabe interponer acción contencioso administrativa por dos razones principalmente, primero porque las resoluciones del Consejo de la Judicatura son actos administrativos y segundo porque, en aplicación del principio constitucional de la impugnabilidad de todo acto administrativo de cualquier autoridad del Estado<sup>8</sup>, éstos actos también son justiciables. Sin embargo, un hecho que también debilita al modelo, es que quien debe conocer la acción contencioso administrativa es un órgano jurisdiccional, sometido al control disciplinario y de vigilancia del órgano del cual dimana el acto, lo que puede, en perspectiva, incidir en la inobservancia del principio de independencia del juzgador.

### **3. EL CONSEJO DE LA JUDICATURA Y LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA**

<sup>6</sup> La sentencia interpretativa No. 0001-SI-2008-CC, que viabilizó la integración de la Corte Nacional de Justicia y el Consejo de la Judicatura, se encuentra publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 479, de 2 de diciembre de 2008.

<sup>7</sup> A la fecha de elaboración de esta ponencia (agosto de 2010) se encuentra en ejecución el proceso de selección de los nuevos integrantes del Consejo de la Judicatura por el Consejo de Participación y Control social, que aspira a concluirlo en el mes de enero de 2011.

<sup>8</sup> Art. 173 de la Constitución de la República.

Siendo el órgano de gobierno, administración, vigilancia y disciplina de la Función Judicial, al Consejo de la Judicatura le corresponde cumplir con tareas específicas en torno a la justicia administrativa y tributaria: conformar la nueva Corte Nacional de Justicia observando los procedimientos previstos en la Constitución y el Código Orgánico de la Función Judicial; integrar las Salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario en las Cortes Provinciales y determinar la jurisdicción que les corresponda, lo cual, conllevaría a que las Salas de lo Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Tributario de una Corte Provincial, excepcionalmente puedan tener jurisdicción en más de una provincia, lo cual implicaría un contrasentido con la jurisdicción y con la propia denominación de las cortes provinciales; un segundo tema es el relacionado con la pertinencia de crear más de una sala de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario<sup>9</sup>, sobre todo en aquellas provincias en las que, por el gran nivel de litigiosidad administrativa y tributaria, se justifique; y, en contrario sensu, la justificación o no de crear Salas en aquellas provincias en las que el número de acciones contencioso administrativas no lo justifiquen; este último escenario probablemente amerite un diseño especial de jurisdicción, solo para las salas de lo Contencioso Administrativo y Contencioso Tributario, distinta a la que tenga la Corte provincial a la que pertenezcan.

En perspectiva, la reforma nos coloca frente a la opción de crecer exponencialmente, de seis salas de los cinco tribunales distritales de lo contencioso administrativos y de once salas de los cuatro tribunales distritales fiscales existentes, a tantas cuantas provincias cuenten con Cortes

<sup>9</sup> Acciones en esa línea se han dado en el pasado reciente, en materia tributaria, cuando se crearon cinco salas adicionales en los tribunales distritales fiscales No. 1 de Quito y 2 de Guayaquil, lo que haría prever que pueda ocurrir lo mismo con las Salas Especializadas en las Cortes Provinciales.

Provinciales<sup>10</sup>, lo cual, además, demandaría el requerimiento de más recursos económicos para satisfacer esto y el rediseño de los distritos jurisdiccionales por las consideraciones anotadas.

La solución, como se puede apreciar, deviene en una tarea complicada, que demandará de mucha creatividad por parte del Consejo de la Judicatura, para evitar represar más el ya colapsado sistema de administración de justicia, sobre todo en materia administrativa.

#### 4. LAS SALAS ESPECIALIZADAS DE LAS CORTES PROVINCIALES

Las Salas especializadas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario de las Cortes Provinciales, serán las que asuman las competencias que ejercen en la actualidad los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y Tribunales Distritales Fiscales, esto es, conocer y resolver tanto las acciones subjetivas o de plena jurisdicción cuanto las objetivas o de anulación. El legislador en este tema no adoptó la misma solución en materia administrativa que si lo hizo en materia tributaria, en la que la competencia para conocer las acciones de impugnación de actos normativos la trasladó a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, lo cual, además de dar uniformidad a la temática, pudiera contribuir no solo a descongestionar las tareas acumuladas de los actuales Tribunales, sino que, con buen criterio, puede ayudar también a evitar la dispersión de criterios o fallos contradictorios sobre las mismas materias o los mismos puntos de derecho, lo cual, si bien se puede solucionar con la generación de jurisprudencia por parte del Pleno de la Corte Nacional de Justicia<sup>11</sup>, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho, más expedito es el mecanismo que tenga la competencia para resolver solo una Sala de la Corte Nacional.

<sup>10</sup> El país está organizado territorialmente en 24 provincias, pero en dos de ellas no existe Corte Provincial.

<sup>11</sup> Art. 184, numeral 2 de la Constitución.

Amén de lo dicho, otro tema, quizás más de tinte administrativo, no por ello menos importante, la integración de las salas especializadas de lo contencioso administrativo en las Cortes provinciales, bien pueden ser conformadas por los actuales servidores y jueces de los Tribunales Distritales, luego de los respectivos procesos de evaluación, pero también hay que advertir que no estará exenta de dificultades ya que, por ejemplo, no todos los servidores van a querer desplazarse de sus lugares actuales de residencia para pertenecer a las salas especializadas de las respectivas Cortes Provinciales en las éstas que se creen.

## **5. LAS SALAS ESPECIALIZADAS DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

En la Corte Nacional de Justicia<sup>12</sup>, integrada actualmente por veintiún jueces nacionales, funcionan ya en esta etapa de transición y deberá mantenerse con la nueva Corte, -con algunos cambios, fundamentalmente operativos, en tanto que deberá aplicarse, sin limitaciones, todas las disposiciones del Código Orgánico de la Función Judicial- las Salas Especializadas de lo Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Tributario, encargadas de conocer los recursos extraordinarios de casación que se interpongan contra las sentencias y autos que emitan las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario de las cortes provinciales. La modificación, respecto a la estructura actual, vendrá por la necesidad de aplicar el contenido de la norma del Código Orgánico que dispone que los jueces nacionales integrarán al menos dos salas, lo que no ocurre en este periodo de transición que se integra en base a las resoluciones expedidas por el pleno de la Corte Nacional y los jueces pertenecen únicamente a una Sala. Esta forma de integración, en la medida de lo

---

<sup>12</sup> Con la Constitución de 2008, la Corte Suprema de Justicia pasó a denominarse Corte Nacional de Justicia, pero con las mismas atribuciones, esto es de Tribunal de Casación, amén de otras atribuciones que tiene, sobre todo en causas de fuero.

posible, ha permitido mantener la especialidad de los jueces, lo cual, se verá mermado con la nueva forma de integración, aunque, los nuevos integrantes deberán, por lo menos en perspectiva, buscar la afinidad con la especialización que tengan. A esto habría que agregar lo dicho en líneas arriba, en la posibilidad de entregar a la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional la competencia para conocer las acciones objetivas o de anulación, con efectos generales de los actos normativos, para que esté acorde con el esquema de la Sala de lo Contencioso Tributario. Para que esto ocurra, se requerirá introducir reformas al Código Orgánico de la Función Judicial para incluir entre las atribuciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo ésta que hago referencia<sup>13</sup>.

## **6. LOS RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA FRENTE A LOS CAMBIOS**

La administración de justicia ecuatoriana se encuentra en el escenario de enfrentar los cambios con madurez, para ello se deben propiciar condiciones mínimas necesarias. Ya se han dado los primeros pasos, pese a lo agreste del camino y a las disonancias de algunos de sus miembros. Se ha integrado el Consejo Consultivo, con los representantes de todos los organismos que conforman lo que se ha dado en llamar el “sector justicia”, con la intervención activa de organismos que no precisamente integran la Función Judicial, aunque si administran justicia especializada como el Tribunal Contencioso Electoral o que están vinculados con la administración de justicia como el Ministerio de Justicia.

---

<sup>13</sup> Algunos integrantes de los tribunales distritales fiscales actuales, preocupados por los cambios que deben operar en el futuro, promueven reformas al Código Orgánico de la Función Judicial con miras a mantener la estructura de los Tribunales Distritales, con fundamento en una disposición del régimen de transición que forma parte del texto constitucional que expresamente reconoce la existencia de los tribunales distritales.

Con la participación activa de técnicos y representantes de todos los órganos de la Función Judicial se ha emprendido también en la formulación del plan de implementación del Código Orgánico, con la identificación de acciones y proyectos de corto y mediano plazo que se requieren ejecutar, aun desde la fase de transición, aunque la mayoría de ellos correspondan aplicar al nuevo Consejo y a la nueva Corte Nacional. En ello, la justicia en lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario ensayará la nueva estructura que debe resolver el represamiento y acumulación de causas, sobre todo en lo administrativo, que materialmente es imposible de cumplir con el esquema actual, pues se encuentra prácticamente desbordado.

## 7. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Para finalizar, me permito formular las siguientes conclusiones:

- A pesar de los cambios, la justicia especializada tanto en lo contencioso administrativo como en lo contencioso tributario se mantienen, pues sus características, contenidos y desarrollo, así lo justifican, dada la naturaleza de las acciones, la identidad de los sujetos y de los derechos que se discuten.
- Es necesario mantener y profundizar la línea que distingue la administración de justicia a cargo de los órganos jurisdiccionales y la administración, supervisión y vigilancia del órgano administrativo, de manera de no resentir el principio de independencia de los jueces, ni contaminar con intromisiones que desdican de la rectitud de procedimiento de órganos con funciones claramente diferenciadas.
- Si el modelo de Salas especializadas en lo administrativo y en lo tributario en las Cortes

provinciales no resulta operativo, se deben proponer las reformas legales que sean necesarias para mantener el esquema de los Tribunales Distritales.

- La misma necesidad de especialización debe mantenerse en la integración de las Salas de la Corte Nacional de Justicia, como mecanismo idóneo para garantizar una efectiva y eficaz administración de justicia administrativa y tributaria con vigencia en el país por cincuenta años.
- El exceso de litigios contencioso administrativos pueden ser si no reducidos, al menos controlados, con la expedición de un código administrativo que norme con precisión los reclamos y recursos en sede administrativa, de manera que únicamente vía excepción se acuda a la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Esto de alguna manera ocurre en lo contencioso tributario, pues se encuentran claramente definidos los procesos administrativos en el Código Tributario.
- Urge también la expedición de una nueva ley que regule el procedimiento contencioso administrativo, que bien podría incluirse como parte del código administrativo que se recomienda preparar y poner en vigencia.

El reto para la administración de justicia en lo contencioso administrativo y en lo contencioso tributario en el Ecuador está planteado.

ALGUNAS SOLUCIONES LEGISLATIVAS  
AL PROBLEMA DE LA CONGESTIÓN  
JUDICIAL EN COLOMBIA

Dr. Hugo Fernández Bastida Bárcenas<sup>14</sup>

En los últimos 10 o 15 años, la capacidad del sistema judicial colombiano para solucionar las diferentes controversias que se suscitan en el seno de la sociedad, se ha visto superada por el gran volumen de litigios que se ponen en conocimiento de los jueces. La lentitud de la justicia ha afectado la eficacia del sistema judicial y ha deteriorado notablemente la credibilidad de la comunidad en el aparato judicial.

Para solucionar el grave problema de la congestión judicial, entre otras medidas, recientemente, se han promulgado leyes dirigidas a darle mayor celeridad y eficiencia al trámite de los procesos judiciales. Entre esas leyes, se destacan la 1285 de 2009 y la 1395 de 2010<sup>15</sup>.

**REFORMAS INTRODUCIDAS POR  
LEY 1285 DE 2009**<sup>16</sup>

De las medidas adoptadas en la Ley 1285 de 2009, se destacan los siguientes:

- La simplificación de los procedimientos judiciales a partir de una marcada tendencia hacia la oralidad.
- La atribución de funciones jurisdiccionales a las autoridades administrativas.
- La promoción de los mecanismos alternativos de solución de conflictos: arbitramento, conciliación, etc.
- La implementación de un arancel judicial, salvo para asuntos penales, laborales, de familia, de

menores, de tutela y de control constitucional.

- La creación de los juzgados de pequeñas causas.

De la reforma introducida en dicha ley se destaca la creación del “*Plan Nacional de Descongestión para la Justicia al día*”, creado como un mecanismo para definir estrategias, objetivos e indicadores de congestión judicial, dirigidos a la redistribución de los distintos procesos entre tribunales y juzgados de acuerdo con la carga laboral; la creación de jueces y magistrados itinerantes de apoyo a labor judicial común y la vinculación de personal dedicado exclusivamente a desarrollar del plan de descongestión.

**PRINCIPALES REFORMAS EN  
MATERIA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO**

**1. Integración y composición del Consejo de Estado.** Se crearon 4 cargos de magistrados para la Sección Tercera, que conoce de controversias contractuales y de asuntos sobre responsabilidad extracontractual del Estado. Es una de las secciones más congestionadas al punto de tener actualmente para trámite cerca de 10.000 procesos en segunda instancia.

Con esa modificación, el Consejo de Estado quedó integrado por 31 magistrados. La Corporación ejerce sus funciones por medio de secciones y subsecciones.

**2. Del recurso de revisión eventual de providencias en acciones populares y de grupo.** Con el objeto de unificar la jurisprudencia, se creó el recurso de revisión eventual de sentencias y providencias que pongan fin a los procesos de acciones populares y de grupo.

**3. Conciliación judicial y extrajudicial.** En ciertos asuntos, como las acciones contra el acto administrativo particular, las de responsabilidad contractual y extracontractual del Estado, deberá agotarse el requisito de conciliación prejudicial como presupuesto condicionante de la acción judicial.

<sup>14</sup> Magistrado del Consejo de Estado de Colombia, Sección Cuarta (Asuntos Tributarios y Económicos)

<sup>15</sup> El texto de las leyes puede consultarse en la página [www.secretariassenado.gov.co](http://www.secretariassenado.gov.co).

<sup>16</sup> “Por medio de la cual se reforma la Ley 270 de 1996 (estatutaria de la administración de justicia)”

## REFORMAS INTRODUCIDAS POR LEY 1395 DE 2010<sup>17</sup>

### **PRINCIPALES REFORMAS EN MATERIA PROCESAL CIVIL**

**1. Autos interlocutorios de sala y de ponente.** Se simplificó el número de autos interlocutorios que deben decidirse por Sala de decisión. En su lugar, la mayoría de dichos autos deberán proferirse por el magistrado sustanciador del proceso.

Los autos que resuelven apelaciones dictados por las Salas o los ponentes, no tendrán más recursos.

**2. Excepciones mixtas.** Cuando el juez advierta hechos configurativos de las excepciones previas de cosa juzgada, transacción, caducidad de la acción, prescripción extintiva y falta de legitimación en la causa, las puede declarar probadas mediante sentencia anticipada.

**3. Términos para dictar sentencia.** Salvo que ocurra alguno de los fenómenos de interrupción o suspensión del proceso, no podrá transcurrir más de 1 año para dictar sentencia de primera instancia, contado a partir de la notificación del auto admisorio o del mandamiento de pago, esto último para el proceso ejecutivo.

Al igual, en segunda instancia, para dictar sentencia no podrán transcurrir más de 6 meses contados a partir del recibo del expediente en la secretaría del juzgado o tribunal.

Vencidos esos términos, el funcionario “*perderá automáticamente competencia*” para continuar con el trámite del proceso. En ese caso, el juez así lo informará a la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura y remitirá el expediente al juez que le sigue en turno para que, en el término de dos meses, dicte la respectiva sentencia.

<sup>17</sup> “Por la cual se adoptan medidas en materia de descongestión judicial”

Sin embargo, la norma no prevé consecuencias disciplinarias directas para los jueces que por mora pierdan competencia para continuar con el trámite del proceso.

**4. Sentencia en audiencia.** Cuando se encuentre en trámite un recurso de apelación contra determinada sentencia, de oficio o a petición de parte, podrá dictarse fallo en audiencia convocada para el efecto, a la que deberán asistir todos los integrantes de la Sala de decisión, so pena de nulidad de la audiencia.

### **PRINCIPALES REFORMAS EN MATERIA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**1.** Definió que en los procesos de única, primera y segunda instancia de que conocen los Tribunales Administrativos y el Consejo de Estado, los autos interlocutorios deben dictarse por el magistrado sustanciador, salvo el auto que rechaza la demanda, el que decide sobre la suspensión provisional y el que pone fin al proceso, que serán dictados por la Sala de decisión.

Antes de la reforma, la mayoría de autos interlocutorios debían proferirse por la Sala de decisión, lo que retrasaba el curso normal del proceso.

**2.** Los recursos extraordinarios de súplica que se encuentren pendientes de fallo en la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, deberán decidirse por las Salas Especiales Transitorias de Decisión creadas por la Ley 954 de 2005<sup>18</sup>.

Hasta antes de la reforma, los recursos ordinarios de súplica se decidían por la

<sup>18</sup> Según el artículo 3 de la Ley 954 de 2005, dichas salas estarán conformadas por cuatro Magistrados de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, pertenecientes a cada una de las Secciones, con excepción de la Sección que profirió la providencia impugnada.

Sala Plena. Sin duda, la reforma contribuirá a la descongestión de la Sala Plena y ayudará a que tales recursos se decidan en menos tiempo.

**3. Desistimiento tácito:** Si el demandante, dentro del mes siguiente al vencimiento del plazo otorgado por el juez, no consigna la suma fijada como gastos procesales, se entenderá que desistió de la demanda.

La falta de pago de los gastos retardaba el trámite normal del proceso, pues no existía norma que estableciera una consecuencia para tal conducta del demandante.

**4. Sentencia en audiencia:** En los asuntos en que no se requiera de la práctica de pruebas –vgr. *asuntos de puro derecho*– una vez vencido el término de fijación en lista, el juez citará a las partes a audiencia para que se pronuncien sobre aspectos de hecho y de derecho que sean necesarios para decidir.

La norma adicionada permite, además, que en la audiencia se pueda dictar sentencia.

**5. Apelación de sentencias:** El recurso de apelación debe presentarse y sustentarse directamente ante el juez de primera instancia. Una vez sustentado se enviará al superior para que decida sobre su admisión.

El término para presentar y sustentar el recurso es de 10 días contados a partir de la notificación de la sentencia. Si el recurso de apelación no se sustenta se declarará desierto por el *a quo*.

Antes de la reforma de la Ley 1395 de 2010, el recurso de apelación debía presentarse dentro de los 3 días siguientes a la notificación de la sentencia, pero el recurso de apelación podía sustentarse ante el *ad quem*, previo auto de traslado. Si no se sustentaba el recurso, el superior lo declaraba desierto. Todo eso podía tomar de seis meses a un año.

**6. Conciliación judicial:** Cuando el fallo de primera instancia sea condenatorio y se interponga recurso de apelación, el juez deberá citar a audiencia de conciliación,

que deberá celebrarse antes de decidirse sobre la admisión del recurso de apelación.

La inasistencia del apelante a la audiencia dará lugar a que se declare desierto el recurso.

**7. Sentencia oral.** En los procesos de única o segunda instancia que se encuentren congestionados en la etapa de fallo, en los términos que defina el Consejo Superior de la Judicatura, podrá dictarse fallo en audiencia pública.

Las partes podrán asistir, pero no podrán intervenir. La sentencia será dictada por el juez y deberá motivarse oralmente, salvo la parte resolutive de la que se dejará la respectiva constancia.

Esto constituye una importante paso hacia la oralidad del proceso contencioso administrativo, pues permitirá que los tiempos para dictar sentencia se reduzcan.

EL FENÓMENO DE LAS VIOLACIONES PROCEDIMENTALES COMO DILACIÓN EN LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA –CASO PERUANO–

Dra. Zoraida Olano Silva<sup>19</sup>

## I. CONSIDERACIONES GENERALES

Uno de los principales factores para que se brinde una justicia administrativa eficaz es la oportunidad con que se llevan a cabo los procedimientos, la que muchas veces se ve afectada por los vicios contenidos en los actos administrativos que emiten las Administraciones Tributarias y que afectan su validez.

En efecto, la nulidad de los actos administrativos declarada por los Tribunales Fiscales como consecuencia de los vicios de invalidez que adolecen los actos emitidos por las Administraciones Tributarias genera dilaciones en los procedimientos tributarios, afectando la

<sup>19</sup> Presidente del Tribunal Fiscal de la República del Perú.

oportunidad en la resolución de controversias tributarias y en consecuencia en la impartición de justicia administrativa.

Nos corresponde a los tribunales administrativos resolver con celeridad y eficacia; sin embargo, ¿Hasta qué punto podemos superar los vicios procedimentales que se presentan sin que ello implique una afectación del derecho del administrado al debido procedimiento? ésta es una preocupación latente en el Tribunal Fiscal Peruano que actualmente afronta una gran carga procesal lo que probablemente no sea ajeno a las realidades de otros Tribunales Administrativos.

Voy a referirme en mi exposición al marco jurídico peruano, aplicable a la nulidad de los actos administrativos en el procedimiento tributario, los criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal así como las reflexiones finales que nos suscita el tema planteado.

## II. APLICACIÓN DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

El numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, establece como un principio y derecho de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Si bien dichos principios están contenidos en el capítulo referido al Poder Judicial no cabe una interpretación restrictiva que vincule únicamente a los órganos jurisdiccionales<sup>20</sup> sino que deben ser observados en todo tipo de procesos y procedimientos, incluido el procedimiento administrativo, tal como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional en sentencias recurrentes.

De acuerdo con el criterio del Tribunal Constitucional “el debido proceso está

concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales, dentro de un proceso, sea este administrativo (...) o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal. (...)” Exp. N° 2508-2004-AA.

Similar criterio se expresa en la sentencia emitida en el Exp N° 4241-2004-AA, donde además se resalta que el debido proceso es un derecho fundamental y que ello es así en la medida en que el principio de interdicción de la arbitrariedad es un principio inherente a los postulados esenciales de un Estado Constitucional Democrático y a los principios y valores que la propia Constitución incorpora.

En efecto, con el advenimiento del Estado Constitucional Democrático, la Constitución adquiere fuerza normativa, por lo que cuando se hace referencia al debido proceso o debido procedimiento debemos entender que no solo se trata de un principio sino un derecho de los administrados que implica contar con un procedimiento pre establecido que regule las decisiones que se adopten y la garantía de que las entidades administrativas al momento de resolver actuarán respetando dichas reglas, salvaguardándolos de cualquier indefensión.

En esa línea, la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General-LPAG, ha recogido en el artículo IV de su Título Preliminar dicho principio en los siguientes términos:

**“Artículo IV.-** Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

<sup>20</sup> Los tribunales administrativos en el Perú, incluido el Tribunal Fiscal, no son considerados como órganos jurisdiccionales, entre otras razones, porque sus resoluciones pueden ser revisadas por el Poder Judicial.

(...)

### 1.2 Principio del debido procedimiento.-

Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.(...)"

Cabe anotar que una de las principales garantías del debido procedimiento es la posibilidad de impugnar las decisiones administrativas<sup>21</sup> que adopten las Administraciones, ya sea en la propia vía administrativa o en la vía judicial a través de la demanda contencioso administrativa, entre otros casos, cuando dichas decisiones administrativas se basan en actos administrativos que adolecen de algún vicio en sus elementos constitutivos que acarrear su nulidad.

Sobre este aspecto, Morón Urbina<sup>22</sup> señala que: "Como se puede colegir, la violación de las normas sustantivas y formales establecidas en el procedimiento para garantizar el debido procedimiento, no es subsanable, ni en sede administrativa ni en sede judicial, por el contrario, deriva de

<sup>21</sup> Roberto DROMI, en su obra: "Derecho Administrativo", Tomo II, Gaceta Jurídica, 1ª. Edición, Lima, 2005, p. 462, señala como uno de los uno de los derechos comprendidos en la garantía de defensa: "(...) d) Impugnar la decisión. El debido proceso adjetivo y el derecho de defensa constitucionalmente resguardado exigen que no se cercene, prohíba u obstaculice con limitaciones extraconstitucionales y/o inconstitucionales la posibilidad real de impugnar las decisiones administrativas por vía administrativa recursiva o por vía judicial a través del proceso administrativo. (...)"

<sup>22</sup> Juan Carlos Morón Urbina, "Comentarios Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General", Gaceta Jurídica, primera Edición, octubre de 2001, p.67.

una causal de nulidad del acto administrativo así emitido".

En ese mismo sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado en reiterada jurisprudencia que en aplicación del principio del debido procedimiento, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, por lo que su inobservancia<sup>23</sup> trae como consecuencia la nulidad de los actos administrativos tributarios.

A continuación desarrollaremos el marco jurídico dado a la nulidad de los actos administrativos tributarios, desde la perspectiva de la legislación peruana, enfatizando los criterios jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Fiscal.

### III. VIOLACIONES PROCEDIMENTALES –NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

El Código Tributario<sup>24</sup> Peruano establece las reglas aplicables a la nulidad de los actos administrativos tributarios; sin embargo, se aplican en forma supletoria las disposiciones previstas en la LPAG, en cuanto no sean contradictorias u opuestas a la regulación específica prevista por el Código Tributario<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> El Tribunal Fiscal ha considerado como inobservancia al debido procedimiento, la ausencia de motivación ( RTF N° 6158-1-2009), Falta de claridad en la tipificación de la infracción que se imputa a tipificación y su sustento fáctico ( RTF N° 12745-7-2008) Incautación de documentos que no fueron devueltos y que sustentaron los reparos de la Administración - afectación al derecho de defensa (RTF N° 8458-5-2009)

<sup>24</sup> El Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF

<sup>25</sup> Conforme con lo previsto por el numeral 2) del artículo II del Título Preliminar de la LPAG, las normas contenidas en dicha ley son de aplicación supletoria en los procedimientos especiales creados y regulados por ley expresa, disposición concordante con la Tercera Disposición Complementaria y Final de la misma ley que establece que la dicha ley es

Siendo que la LPAG regula en forma mucho más amplia los aspectos referidos a los vicios de invalidez de los actos administrativos, el criterio preponderante del Tribunal Fiscal ha sido aplicar sus reglas complementariamente a lo dispuesto por el Código Tributario.

### **III.1. Validez del acto administrativo**

De acuerdo con el artículo 8° de la LPAG un acto administrativo es válido cuando es dictado conforme al ordenamiento jurídico<sup>26</sup>, esto es, cuando se incumplan las reglas para la formación<sup>27</sup> del acto:

supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales y con la NORMA IX del CT que señala que en lo no previsto por dicho 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.

<sup>26</sup> Para Roberto Dromi, el acto administrativo tiene que satisfacer todos los requisitos relativos al objeto, competencia, voluntad y forma y producirse con arreglo a las normas que regulan el procedimiento administrativo, en Derecho Administrativo, Tomo I, p. 372, Gaceta Jurídica, agosto de 2005

<sup>27</sup> El artículo 3° de la LPAG señala que son requisitos de validez del acto:

- a. Competencia.- Ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.
- b. Objeto o contenido.- Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.
- c. Finalidad Pública.- Adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor, sin que pueda habilitarse a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna

competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y procedimiento regular.

El Código Tributario<sup>28</sup> únicamente señala que los actos de la Administración Tributaria deben ser motivados y constar en los respectivos instrumentos o documentos; no obstante, al regular los supuestos de nulidad de los actos de la Administración Tributaria así como los requisitos que deben cumplir los actos que emite - resoluciones de determinación, resoluciones de multa y órdenes de pago- incluye implícitamente aspectos contemplados en la LPAG, por lo que no se aprecia incompatibilidad en ambas regulaciones.

Ahora bien, es aplicable a los actos emitidos por las Administraciones Tributarias la presunción de validez, en tanto su nulidad no sea declarada de oficio o dentro de un procedimiento tributario. Dicha regla está contemplada en el artículo 9° de la LPAG cuando dispone que todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda.

finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley. La ausencia de normas que indique los fines de una facultad no genera discrecionalidad.

- d. Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico;
- y
- e. Procedimiento regular.- Antes de su emisión, el acto debe ser conformado mediante el cumplimiento del procedimiento administrativo previsto para su generación.

<sup>28</sup> El Texto Único Ordenado del Código Tributario se aprobó mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF. El artículo 103° ubicado en el Libro III sobre procedimientos tributarios, establece las condiciones que debe cumplir los actos emitidos por la Administración Tributaria. Por su parte el artículo 129° sobre procedimientos contencioso tributario, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Para Morón Urbina<sup>29</sup>: “Mediante esta presunción de validez, de legalidad, de regularidad o simplemente de corrección, la legislación asume a priori que la autoridad obra conforme al derecho, salvo prueba en contrario que debe ser contrastada, procesada y confirmada en vía regular (procedimiento de impugnación). Este principio es necesario para la celeridad de la gestión pública. Si no existiera, toda la actividad sería cuestionable, fácil de obstaculizar y diferiría el cumplimiento de los actos a favor del interés general, por acción del interés individual”.

En esa misma línea, Casagne<sup>30</sup> considera que de no existir tal regla toda la actividad administrativa sería directamente cuestionable, obstaculizándose el cumplimiento de los fines públicos al anteponer un interés individual de naturaleza privada.

Sin embargo, como toda presunción iuris tantum, la presunción de validez del acto administrativo admite prueba en contrario, por lo que de determinarse que se ha incurrido en algún vicio<sup>31</sup> el acto será inválido.

Conforme con las reglas previstas por la Ley de Procedimiento Administrativo General, la consecuencia de la invalidez de un acto administrativo dependerá de la gravedad del vicio, pudiendo acarrear su nulidad de tratarse de un vicio grave ó la posibilidad de subsanarlo si el vicio del acto no se considera trascendente, en aplicación del principio de conservación del acto.

<sup>29</sup> En su obra “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”, Ibidem, p.156.

<sup>30</sup> Roberto Cassagne, en Derecho Administrativo, Tomo II, p. 323, Palestra Editores, Lima 2010

<sup>31</sup> Para Dromi, los vicios del acto administrativo son las faltas o defectos con que éste aparece en el mundo del derecho y , de acuerdo con el orden jurídico vigente, lesionan la perfección del acto, en su validez (...) en Roberto Dromi, Derecho Administrativo, Tomo I, Gaceta Jurídica, Primera Edición Peruana, p.373, 2005.

### III.2 Nulidad de los actos administrativos tributarios

La LPAG no realiza una distinción expresa entre la nulidad absoluta, acarreada por un acto irregular, gravemente viciado e insubsanable y la nulidad relativa o anulabilidad, consecuencia del acto regular con vicios leves y por tanto saneables; sin embargo, tal distinción se encuentra implícita en los artículos 10° cuando se refiere a los vicios que causan la nulidad de pleno derecho<sup>32</sup> y el 14°, este último cuando se refiere a la conservación<sup>33</sup> del acto administrativo.

En efecto, el artículo 10° de la LPAG establece como supuestos de vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho: i) contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias; ii) defecto u omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el

<sup>32</sup> En ese sentido, Jorge Danós señala que la nulidad de pleno derecho no opera automáticamente sino que requiere ser declarada por los órganos legitimados para hacerlo pues en nuestro ordenamiento administrativo y procedimental no es posible que sostener que un acto administrativo es nulo y no surte efecto alguno por más grave que sea el vicio que padezca si es que no ha sido expresamente calificado como tal por la autoridad competente conforme a los procedimientos establecidos legalmente. Por tanto la categoría de acto inexistente no ha sido acogida por nuestro ordenamiento administrativo, donde el grado máximo de invalidez previsto legalmente es precisamente la nulidad de pleno derecho del acto administrativo viciado. En Régimen de Nulidad de los Actos Administrativos en la Nueva Ley N° 27444 del Procedimiento Administrativo general, p, 230

<sup>33</sup> La teoría del saneamiento (...) posee importancia decisiva en el Estado contemporáneo, dadas las tendencias actuales que conducen hacia la estabilidad, seguridad y certeza de todas las relaciones jurídicas como un instrumento de solución a los constantes conflictos que se generan entre la Administración y los particulares o administrados. Juan Carlos Cassagne, ob. Cit., p. 305

artículo 14°; (iii) los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición; y (iv) los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.

Como se ha indicado anteriormente, el artículo 14° de la LPAG señala cuáles son los vicios intrascendentes del acto administrativo que posibilitan su conservación procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora: (i) contenido impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación; (ii) motivación insuficiente o parcial; (iii) 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 y (iv) cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio; (iv) emitidos con omisión de documentación no esencial.

Por su parte, el Código Tributario sí realiza la diferenciación expresa entre actos nulos y actos anulables, así el artículo 109° considera que son actos nulos : (i) los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia, (ii) los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior, (iii) cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y, (iv) los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

El mismo artículo establece que son anulables los actos de la Administración Tributaria dictados sin observar los requisitos previstos en el artículo 77°<sup>34</sup> y cuando se hubiere emitido sin respetar la jerarquía a que están sometidos. En este caso, se permite validarlos si son convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

De acuerdo con el marco legal reseñado, para la LPAG, salvo los vicios no trascendentes los demás vicios generan la nulidad del acto administrativo, mientras que para el Código Tributario, se permite la convalidación de los actos emitidos por la Administración Tributaria que adolecen de algunos vicios no considerados como intrascendentes y en consecuencia no son nulos sino anulables

Es el caso por ejemplo de los actos emitidos por la Administración Tributaria sin respetar la competencia en materia de grado (jerarquía a que están sometidos) o aquellos actos (resoluciones de determinación y resoluciones de multa) que no cumplen con los requisitos previstos por el artículo 77° y que en algunos casos no son meramente formales como es la cuantía del tributo, los motivos determinantes del reparo, la referencia a la infracción que se imputa, entre otros. De aplicarse la LPAG serían nulos y no anulables como lo prevé el Código Tributario

<sup>34</sup> El artículo 77° establece que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período 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.

Tratándose de Resoluciones de Multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

El Tribunal Fiscal al resolver aspectos vinculados a la validez del acto administrativo ha considerado que si se incurre en alguna causal de anulabilidad y el acto es convalidado por la Administración, no corresponde ser validado automáticamente sino que debe remitirse a dicha instancia a fin de que se le de el trámite de reclamación, pues de lo contrario se vulneraría el derecho de defensa.

De no ser convalidado el acto administrativo o de adolecer de falta total de motivación<sup>35</sup>, el acto es declarado nulo conforme a las reglas de la LPAG.

Asimismo, el Tribunal Fiscal aplica la conservación de los actos administrativos prevista en el artículo 14° de la LPAG

---

<sup>35</sup> Con relación al derecho a la debida motivación de las resoluciones administrativas, el Tribunal Constitucional en el fundamento 5 de la sentencia recaída en el Expediente N° 5514-2005-AA/TC ha señalado que es un derecho de “*especial relevancia y, a su vez, es una exigencia ineludible para todo tipo de actos administrativos. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican. La motivación del acto administrativo es una cuestión clave en el ordenamiento jurídico-administrativo, y es objeto central de control integral por el juez constitucional de la actividad administrativa y la consiguiente supresión de inmunidad en ese ámbito. Constituye una exigencia o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de Derecho. A ello, se debe añadir la estrecha vinculación que existe entre la actividad administrativa y los derechos de las personas. Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa. En esa medida, el Tribunal Constitucional enfatizó que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley N° 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo*”.

cuando se tratan de meros vicios intrascendentes que no afectan la validez del acto.

Es interesante lo comentado por Cassagne<sup>36</sup> respecto a la problemática jurídica que se suscita por las tensiones en torno a los valores que tutela cada ordenamiento. Según señala dicho autor uno de esos problemas radica en la colisión que se produce entre el principio de legitimidad (o legalidad) y el de conservación de los actos jurídicos. “De prevalecer de un modo absoluto el principio de la conservación (...) perdería sentido el andamiaje jurídico montado alrededor de las garantías de defensa y razonabilidad o de la tutela judicial efectiva (...) para hacer que aquélla cumpla sus funciones con arreglo a la ley y al derecho.”

En esa línea, la LPAG si bien considera dentro de los principios que rige el procedimiento administrativo la celeridad y eficacia, pondera su aplicación a fin de que no se afecte el debido procedimiento causando indefensión a los administrados o se vulnere el ordenamiento.

En las siguientes resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal se aprecia la aplicación ponderada de los principio de eficacia y economía procesal.

**RTF N° 8401-2-2007 (04-09-2007)**

***Principio de eficacia (artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Conservación del acto administrativo cuando presenta vicio que no cambia su sentido.***

Resolución que impuso una sanción de comiso, pues no se precisó si los bienes comisados eran o no percederos. El Tribunal Fiscal señaló que la omisión existía y que conllevaría a la nulidad de la sanción, sin embargo, consideró que en la resolución que impuso la sanción señaló que se devolvería los bienes comisados si el deudor pagaba la multa y los gastos que generó la ejecución del comiso por lo que

---

<sup>36</sup> Ob cit, página

si bien la resolución no indicó expresamente que los bienes comisados eran no percederos, tal omisión no resultaba trascendente, puesto que los plazos otorgados y el procedimiento seguido fueron los previstos por el del Código Tributario para este tipo de bienes. Resolvió que correspondía mantener el acto en aplicación del principio de eficacia previsto por la LPAG que permite que prevalezca el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados, y en aplicación del artículo 14° de la citada ley, procedió a la conservación del acto por tratarse de un vicio no trascendente.

**RTF N° 6907-3-2008 (30-05-2008)**

*Convalidación de un acto administrativo en etapa de reclamación. Aplicación del principio de economía procesal para declarar la nulidad del acto convalidado y la de los sucesivos actos del procedimiento que se encuentran vinculados a éste.*

Se impugnó una resolución de determinación girada por el Impuesto a la Renta tras haberse seguido un procedimiento de fiscalización en el que se determinó la obligación sobre base presunta. El Tribunal Fiscal verificó que en instancia de reclamación la Administración convalidó el valor al señalarse el motivo del reparo y el detalle de la determinación efectuada pero no se dio trámite de reclamación al escrito de apelación presentado por el recurrente. En virtud del principio de economía procesal, se emitió pronunciamiento sobre el fondo de la controversia ya que se advirtió que si bien estaba acreditado que la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta (al haberse configurado la causal prevista por el numeral 2) del artículo 64° del Código Tributario), al efectuarse la determinación de dicha obligación, no se siguió el procedimiento previsto por la Ley

del Impuesto a la Renta, por lo que declaró nulo el valor.

**Casos en que el Tribunal Fiscal ha declarado nulos los actos administrativos.**

**RTF N° 5615-4-2010 (28-05-2010) RTF N° 12986-1-2009 (01-12-2009) RTF N° 3253-5-2010 (26-03-2010)**

*Defecto en las notificaciones realizadas durante la fiscalización. Nulidad de los valores emitidos.*

Se declara la nulidad de las resoluciones de determinación emitidos como consecuencia de fiscalizaciones que incurrieron en vicios procedimentales al no notificarse conforme a ley los requerimientos de inicio de inicio de la fiscalización o los resultados de los requerimientos de información que sirvieron de base para la emisión de los valores.

**RTF N° 6045-2-2010 (09-06-2010)**

*Nulidad por falta de motivación. Resolución de multa que se sustenta en la frecuencia y en la que no se hizo referencia a las anteriores infracciones cometidas.*

Este supuesto versa sobre la imposición de una sanción de multa que sustituyó a la de internamiento temporal de un vehículo por transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado. De acuerdo con las normas aplicables, la sanción de internamiento temporal de vehículo puede ser sustituida por una multa, la cual se gradúa en razón de la frecuencia con la que se ha cometido la infracción y el peso bruto del vehículo. La Administración realizó la mencionada sustitución por haberse incurrido en la infracción por segunda vez pero no señaló la oportunidad anterior en que se habría cometido la misma infracción y tampoco si ésta fue reconocida o si la sanción aplicada quedó firme y consentida. En tal sentido, el Tribunal Fiscal consideró que la resolución

de multa carecía de motivación y declaró su nulidad.

**RTF N° 2287-3-2010 (03-03-2010)**

*Aplicación de los artículos 213° y 214° de la Ley del Procedimiento Administrativo General. La Administración tiene el deber de otorgar a los recursos de impugnación el trámite que corresponda aunque hayan sido calificados erróneamente por los administrados.*

La Administración declaró la inadmisibilidad de una reclamación contra una resolución de multa que habría sido presentado en forma extemporánea. El Tribunal Fiscal advirtió que el recurrente presentó previamente a la denominada reclamación, un primer escrito en el que indicaba no estar conforme con la sanción impuesta. En virtud del artículo 213° la Administración tenía la obligación de dar trámite de reclamación al primer escrito presentado por lo que la resolución que declaró la inadmisibilidad del recurso era nula por haberse emitido sin seguir el procedimiento legal establecido. Se ordenó a la Administración que emita pronunciamiento sobre el primer recurso presentado.

**Casos de actos administrativos anulables**

**RTF N° 12598-3-2009 (24-11-2009)**

*Convalidación de un acto administrativo. Remisión de los actuados a la Administración Tributaria para que se dé trámite de reclamación contra el acto convalidado.*

El valor impugnado fue subsanado en etapa de reclamación rectificándose el importe de la orden de pago, de conformidad con las declaraciones presentadas por el recurrente y señalando los fundamentos que amparaban su emisión. A fin de salvaguardar el derecho de defensa de la recurrente, se remitió los actuados a la Administración para que ésta se pronuncie sobre la impugnación presentada por la recurrente con relación al valor convalidado.

**RTF N° 2589-1-2010 (10-03-2010)**

*Convalidación de valores. Se otorga trámite de reclamación para resguardar el principio de debido procedimiento.*

La Administración giró resoluciones de determinación y de multa referidas al saldo a favor del exportador, sin embargo, recién en la resolución apelada la Administración explicó al recurrente el detalle de los importes relativos al Impuesto General a las Ventas que había tomado como referencia. Para resguardar el derecho al debido procedimiento del recurrente, se remitió los actuados a la Administración para que se otorgue trámite de reclamación a la apelación formulada.

**RTF N° 2666-4-2010 (12-03-2010)**

*Convalidación de una orden de pago en instancia de reclamación.*

La materia controvertida está referida a la emisión de una orden de pago girada según lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 78° del Código Tributario y que no obstante, no era fiel a lo declarado por el deudor tributario. En instancia de reclamación la Administración convalidó la orden de pago y explicó que el contribuyente no debió aplicar una tasa de 15% sino de 30% y que le había desconocido el saldo a favor que éste había declarado. Asimismo, modificó la base legal, indicando que se trataba del numeral 3) del citado artículo, lo cual era el objeto de apelación por parte del deudor tributario. En tal sentido, al haberse convalidado la orden de pago en instancia de reclamación, el Tribunal Fiscal dispuso que los actuados se remitan a la Administración para que se dé trámite de reclamación al recurso presentado.

**RTF N° 10981-1-2008 (12-09-2008)**

*Convalidación de resolución de determinación en instancia de reclamación.*

En este caso, se había emitido una resolución de determinación por concepto de aporte por regulación al OSIPTEL, sin embargo, el valor no indicaba el motivo determinante del reparo, el cual recién fue consignado en instancia de reclamación. Al

haberse convalidado en dicha instancia el valor, el Tribunal Fiscal dispuso que se dé trámite de reclamación al recurso presentado para no privar de una instancia al recurrente ni atentar contra su derecho al debido procedimiento.

**RTF N° 13262-1-2008 (18-11-2008)**  
*Convalidación incompleta de un valor.*

Este caso versa sobre una resolución de determinación que no consignaba la alícuota, los motivos determinantes de la liquidación del tributo ni los reparos que incidieron en su base imponible. En instancia de reclamación la Administración señaló los motivos que sustentaban su liquidación pero no indicó la alícuota por lo que la convalidación no se hizo en forma completa. En tal sentido, el Tribunal Fiscal declaró la nulidad del valor impugnado.

**RTF N° 10686-2-2007 (08-11-2007)**  
*Nulidad de órdenes de pago que no se emitieron conforme a ley y que no fueron convalidadas.*

En este caso la Administración emitió órdenes de pago al amparo del numeral 1) del artículo 78° del Código Tributario, esto es, en base a lo autoliquidado por el contribuyente, sin embargo, los valores no consignaban los datos de las declaraciones juradas que habrían servido de sustento para emitir dichos valores. El Tribunal Fiscal consideró que las órdenes de pago no se emitieron conforme a ley y que no habían sido convalidadas por lo que declaró su nulidad.

**RTF N° 7235-1-2008 (10-06-2008)**  
*Nulidad del acto administrativo cuyo vicio no fue subsanado por la Administración.*

La controversia está referida a la impugnación de una orden de pago. La recurrente sustentó su apelación, entre otros fundamentos, en que la propia Administración a través de la resolución apelada, había indicado que la deuda había sido pagada en exceso. En efecto, dicha resolución concluyó que dicha deuda ya había sido cancelada pero no dejó sin efecto el valor. El Tribunal Fiscal señaló

que de conformidad con el artículo 3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444), uno de los requisitos de validez del acto administrativo es que éstos expresen su objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Asimismo, consideró que el numeral 2) del artículo 10° de la Ley N° 27444 establece que los vicios del acto administrativo causan su nulidad de pleno derecho salvo que se presente algún supuesto de conservación a que se refiere el artículo 14° de la citada ley, siempre que el mencionado vicio no sea trascendente. Indicó también que con el fin de expresarse válidamente el contenido del acto administrativo, la parte resolutive de la resolución debió comprender todas las cuestiones surgidas de su motivación, sin embargo, la Administración no subsanó el vicio detectado, por lo que se declaró la nulidad del acto administrativo.

**Casos en que se ha aplicado la conservación del acto**

**RTF N° 1373-3-2010 (05-02-2010)**  
*Conservación del acto administrativo cuando contiene un error material. Aplicación del artículo 14° de la Ley N° 27444.*

La controversia resuelta versa sobre la apelación de una resolución que declaró inadmisibles un recurso de reclamación que fue presentado en forma extemporánea sin que el deudor tributario cumpliera con pagar la deuda reclamada fuera de plazo, pese a que la Administración le requirió para tal efecto. El Tribunal Fiscal confirmó la resolución apelada al verificarse que el actuar de la Administración se encontraba conforme a ley, precisando que el error de la Administración, quien consignó en la resolución apelada un plazo incorrecto para la presentación del recurso de reclamación, constituye uno de tipo material que no acarrea su nulidad por lo que en atención al principio de conservación del acto administrativo previsto por el artículo 14° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444), dispuso conservar la resolución apelada, al no tratarse el vicio de uno trascendente.

Asimismo, se tiene en consideración que el recurrente pudo formular las observaciones a la resolución ejerciendo su derecho a cuestionarla y contradecirla al presentar la apelación, por lo que se señaló que la nulidad no tiene sustento.

**RTF N° 6767-3-2007 (17-07-2007)**

*Conservación del acto administrativo. Vicio intrascendente. El acto administrativo habría tenido el mismo contenido si no tuviese el vicio.*

En este caso, la controversia trata sobre la pérdida de un fraccionamiento otorgado por la Administración Tributaria. La resolución que declaró dicha pérdida citó como base legal una norma que ya había sido derogada. El Tribunal Fiscal analizó que la causal de pérdida de fraccionamiento que sustentaba la resolución impugnada era similar a la prevista en la norma vigente al momento de producirse la pérdida del beneficio por lo que confirmó la resolución apelada. Se consideró que el numeral 2) del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444) dispone que uno de los vicios que causan la nulidad del acto administrativo es el defecto u omisión de alguno de los requisitos de validez, salvo que se presente algún supuesto de conservación del acto a que se refiere el artículo 14° de la citada ley, el cual prevé que cuando el vicio no sea trascendente, prevalece la conservación del acto procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora, entre otros casos, cuando se concluya indudablemente que de cualquier otro modo, el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido de no haberse producido el vicio, como en el presente caso.

**RTF N° 8454-5-2009 (27-08-2009)**

*No procede conservarse el acto administrativo cuando carece de motivación.*

En este caso, la controversia está referida a la emisión de una resolución mediante la cual la Administración declaró válido el acogimiento a un beneficio tributario por un monto menor al solicitado. Se declaró la nulidad de la resolución apelada por no

encontrarse motivada. Sobre el particular, el Tribunal Fiscal señaló que la falta de motivación del acto administrativo es sancionada con nulidad por el artículo 109° del Código Tributario, el cual establece que son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido. Preciso también que de conformidad con el numeral 2) del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444), los vicios del acto administrativo causan su nulidad de pleno derecho salvo que se presente algún supuesto de conservación del acto a que se refiere el artículo 14° de la citada ley, lo cual no se verifica cuando no existe motivación, al entenderse, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, que la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo.

**RTF N° 3374-4-2008 (14-03-2008)**

*Conservación de un acto administrativo que contiene un error material.*

La controversia objeto de análisis estuvo referida a la imposición de una sanción por no entregar comprobante de pago. Según la recurrente, la sanción era inválida porque la Administración no habría meritado la declaración jurada emitida por una persona y que fuera adjuntada al recurso de impugnación sino la de una tercera persona. El Tribunal Fiscal confirmó la resolución apelada ya que tras revisar lo actuado, se verificó que la actuación de la Administración había sido conforme a ley. Preciso que si bien en la resolución apelada se hace referencia a la declaración jurada de una tercera persona, esto se debe a un error material que no constituye un vicio trascendente, siendo que la misma conclusión se habría obtenido de haberse citado la declaración presentada por la recurrente, por lo que concluyó que prevalece la conservación del acto de conformidad con el artículo 14° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444).

### III.3 Declaración de nulidad por órganos resolutivos

Un aspecto relevante que hay que destacar es lo previsto por el artículo 217° de la LPAG cuando establece las reglas para la resolución de recursos administrativos. El citado artículo dispone que constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad, además de la declaración de nulidad, resolverá sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, de no ser posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que el vicio se produjo.

Dicha regla se sustenta en el principio de celeridad, evitando que el procedimiento se alargue sin emitirse la resolución final como consecuencia de la nulidad declarada, al tener que devolverse a la instancia anterior y reponerse al estado en que se originó la nulidad.

El Tribunal Fiscal aplica esta regla prevista en la LPAG habiéndose pronunciado sobre el fondo de la controversia no obstante haberse declarado la nulidad de la resolución apelada; sin embargo, la aplica con restricciones pues el Código Tributario<sup>37</sup> tiene una disposición expresa que establece que el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia; en tal caso declarará la nulidad e insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda.

Esta norma contenida en el Código Tributario no es concordante con el marco general del derecho administrativo que tiende a brindar mayor celeridad y eficiencia a los procedimientos administrativos; por el contrario, es un rezago de regulaciones anteriores que lo asimila al principio de doble instancia judicial prevista en la Constitución Política.

Si bien el derecho a la pluralidad de instancias es una garantía consustancial del derecho al debido proceso jurisdiccional, dicha garantía no es necesariamente aplicable en el ámbito del debido procedimiento administrativo, pues su inexistencia no genera una situación de indefensión del administrado, toda vez que éste puede recurrir el acto administrativo expedido por la máxima instancia administrativa con el cual discrepa, en la vía jurisdiccional mediante una demanda contencioso administrativa. El propio Tribunal Constitucional en su Sentencia recaída en el Expediente N° 0881-2003-AA/TC ha señalado que : “No se encuentra en la misma situación el pronunciamiento que pueda emitir un órgano administrativo, así sea –el que lo expida-, el de máxima jerarquía, dado que en cualquier caso es posible que se impugnen dichas resoluciones en el ámbito jurisdiccional.

En ese sentido, este Tribunal debe recordar que la garantía que ofrece todo Estado de derecho no es que las reclamaciones entre particulares y el Estado o sus órganos sean resueltas en sede administrativa, sino, precisamente, ante un tercero imparcial previamente predeterminado por la ley. De manera que el no establecimiento o la inexistencia de una autoridad administrativa superior a la que expide previamente un acto dado, no constituye violación del derecho a la pluralidad de instancias.”

Dentro del Tribunal Fiscal existen posiciones que consideran que aun existiendo la disposición prevista en el artículo 150° del Código Tributario corresponde aplicar la regla contenida en la LPAG; sin embargo, no ha sido la posición mayoritaria, por lo que se requeriría una modificación legislativa que elimine tal restricción y evite dilaciones innecesarias en los procedimientos tributarios.

A título ilustrativo, se muestran algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal donde se ha aplicado el artículo 217° de la LPAG.

<sup>37</sup> Último párrafo del artículo 150° el Código Tributario.

**RTF N° 3574-3-2010 (06-4-2010)**

*Nulidad de resolución que declaró inadmisibles el recurso de reclamación formulado contra una orden de pago. Se deja sin efecto el valor porque surtió efecto una declaración jurada rectificatoria.*

En este caso, se formuló recurso de reclamación contra una orden de pago. La Administración requirió al contribuyente para efectúe el pago previo del monto por el que se giró el valor para poder admitir a trámite su recurso. De acuerdo a ley, se debía dar quince días de plazo al recurrente para que pague la deuda puesta a cobro, sin embargo, la resolución que declaró inadmisibles su recurso por falta de pago previo se emitió antes de cumplirse dicho plazo. El Tribunal Fiscal declaró la nulidad de esta resolución y en virtud del artículo 217° de la Ley del dejó sin efecto el valor pues se constató que existía una declaración rectificatoria en la que se determinó una deuda por menor monto, la cual surtió efecto al haber transcurrido el plazo que otorga la ley a la Administración para verificar la veracidad de lo declarado.

**RTF N° 10576-3-2009 (16-10-2009)**

*Resolución que resuelve una solicitud de prescripción que no se pronunció sobre todos los períodos solicitados.*

En este caso el contribuyente solicitó que se declare la prescripción de la deuda por concepto de Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de diferentes períodos, siendo que la Administración omitió pronunciarse respecto de todos los períodos solicitados. El Tribunal Fiscal declaró la nulidad de la resolución en virtud del artículo 129° del Código Tributario por no haberse decidido sobre todas las cuestiones planteadas por el solicitante y en aplicación del artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444), emitió pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, declarando infundada la solicitud de prescripción.

**RTF N° 2785-4-2010 (16-03-2010)**

*Nulidad de resolución apelada por otorgar un trámite que no correspondía. Se deja sin efecto el valor.*

En este supuesto, el recurrente planteó la nulidad del valor girado y la Administración dio trámite de apelación al recurso presentado. El Tribunal Fiscal consideró que el hecho de haberse invocado la nulidad del valor, no significa que el recurso presentado sea el de apelación y por tanto, no correspondía la elevación del recurso. Se indicó que de acuerdo con lo establecido por el artículo 110° del Código Tributario, la nulidad de los actos debe plantearse en el procedimiento contencioso tributario, esto es, a través de los recursos de reclamación y apelación. En tal sentido, al haberse obviado la fase de reclamación, no se siguió el procedimiento legal establecido por lo que el Tribunal Fiscal declaró la nulidad de la apelada. Sin embargo, en aplicación del artículo 217° de la LPAG, emitió pronunciamiento sobre el fondo de la controversia dejando sin efecto el valor girado por el Aporte al Sosténimiento de los organismos normativos, reguladores y fiscalizadores establecido por el inciso g) del artículo 31° del Decreto Ley N° 25844, pues en jurisprudencia de observancia obligatoria anterior, el Tribunal Fiscal determinó la improcedencia del cobro ya que la alícuota del tributo fue establecida sin cumplirse el principio de reserva de ley.

**RTF N° 3911-2-2009 (28-04-2009)**

*Nulidad de resolución emitida en un procedimiento de intervención excluyente de propiedad por no merituar documentos presentados como medios probatorios. Se declara infundada la solicitud.*

En este caso el Tribunal Fiscal determinó que la Administración Tributaria no merituyó documentos presentados por los recurrentes y que fueran ofrecidos como medios probatorios de su petición de intervención excluyente de propiedad por lo que según el artículo 129° del Código Tributario, se declaró la nulidad de la resolución impugnada. En aplicación del artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444), emitió pronunciamiento sobre el fondo de la controversia declarando infundada la intervención excluyente de propiedad al verificarse que no se había demostrado la

propiedad del bien desde una fecha anterior a la de la medida cautelar trabada por la Administración.

#### III.4 Nulidad de Oficio

La Administración Pública tiene la facultad de revisar sus propios actos administrativos y restituir la legalidad afectada por un acto administrativo viciado. Con dicha facultad la Administración puede dejar sin efecto sus propias actuaciones, cuando dichos actos resultan alterados por algún vicio de legalidad y, consecuentemente, vulnera el ordenamiento jurídico, atentando contra derechos colectivos (violación al principio de interés público), o derechos susceptibles de ser individualizados (derechos subjetivos de los administrados).

En este contexto, la LPAG permite que de haberse incurrido en algún vicio del acto administrativo que causa su nulidad de pleno derecho pueda declararse de oficio la nulidad.

Por tanto, la nulidad de oficio del acto administrativo, se da estrictamente por motivos de legalidad (trasgresión directa o indirecta del ordenamiento jurídico vigente), o por falta de adecuación de alguno de los elementos del acto administrativo (el cual está viciado) y por tanto afectan de manera parcial o total la validez del acto administrativo.

La nulidad de oficio del acto administrativo, sólo puede ser declarada por el funcionario o autoridad administrativa superior a la que expidió dicho acto administrativo y, si dicho acto fue emitido por funcionario o autoridad administrativa no sujeta a jerarquía, será éste quien deba declarar la nulidad de su propia resolución; sin embargo, la facultad que tiene la Administración Pública para declarar la nulidad de sus propios actos administrativos, prescribe al año a partir de que los referidos actos administrativos hayan quedado consentidos, y en caso que dicha facultad haya prescrito, sólo procede solicitar la nulidad del acto administrativo, en sede judicial vía proceso contencioso-administrativo.

El Código Tributario por su parte, el artículo 110° del Código Tributario establece que la Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial.

A diferencia de la LPAG no es el superior jerárquico quien declara la nulidad de oficio y si bien no establece plazo para ejercer tal facultad, supletoriamente correspondería aplicarse el plazo de un año previsto por la LPAG.

En el caso de Tribunales Administrativos que resuelven controversias en última instancia administrativa regidos por leyes especiales, como es el caso del Tribunal Fiscal, la LPAG<sup>38</sup> modificada en el 2008 por Decreto Legislativo N° 1029 establece que sus actos pueden ser objeto de declaración de nulidad de oficio en sede administrativa con el acuerdo unánime de sus miembros, en el plazo de un año contado desde la fecha en que el acto es notificado al interesado. Asimismo, se permite que el titular de la Entidad demande su nulidad en la vía de proceso contencioso administrativo en el plazo de tres años.

De acuerdo con la exposición de motivos del citado decreto legislativo, la razón para permitir a los Tribunales Administrativos

<sup>38</sup> El numeral 202.5 de la LPAG establece que los actos administrativos emitidos por consejos o tribunales regidos por leyes especiales, competentes para resolver controversias en última instancia administrativa, sólo pueden ser objeto de declaración de nulidad de oficio en sede administrativa por el propio consejo o tribunal con el acuerdo unánime de sus miembros. Esta atribución sólo podrá ejercerse dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que el acto es notificado al interesado. También procede que el titular de la Entidad demande su nulidad en la vía de proceso contencioso administrativo, siempre que la demanda se interponga dentro de los tres años siguientes de notificada la resolución emitida por el consejo o tribunal.

la facultad para anular de oficio sus actos es brindarles un mecanismo para proteger el interés público y el ordenamiento jurídico, declarando nulas las resoluciones que lo vulneren, sin necesidad de recurrir al Poder Judicial.

Al respecto es importante tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el procedimiento a seguir para salvaguardar el derecho del administrado, al ejercerse la facultad para la anulación de oficio. En la sentencia expedida en el Expediente N° 0884-2004-AA/TC, se establece que “si bien es cierto que la norma atributiva de la potestad de anulación (artículo 202° de la Ley del Procedimiento Administrativo General) no lo indica expresamente, “(...) deriva razonablemente del principio del debido procedimiento administrativo y de los artículos 3.5, 161.2, 187.2, que ninguna autoridad administrativa podrá dictar una anulación de oficio, sin otorgar anteladamente audiencia al interesado para que pueda presentar sus argumentos a favor de la sostenibilidad del acto que le reconoce derecho o intereses.

Adicionalmente a ello, la resolución anulatoria de oficio debe ser notificada a los administrados concernidos a fin de que tengan la posibilidad de controlar su legalidad.”<sup>39</sup>

### **III.5.REVOCACIÓN,MODIFICACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS**

El artículo 107° del Código Tributario permite que los actos de la Administración Tributaria pueden ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación, esto es, antes que adquiera eficacia y surta efectos con la notificación válida al administrado.

En el caso del Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo de Sala Plena se ha regulado el procedimiento interno a seguir para la aplicación del citado artículo 107° en las resoluciones que emite, previendo las distintas situaciones que se presentan desde

que existe el acto y antes de su notificación y que pueden implicar una reconsideración o modificación del contenido de la resolución, como ocurre por ejemplo: cuando se detecta una dualidad de criterio, se publica una ley con quiebre de valores, desistimiento para acogerse a un beneficio, entre otros.

Situación distinta ocurre luego de la notificación del acto administrativo, en este caso prevalece la estabilidad del acto restringiéndose en el código Tributario, los supuestos en que procederá su revocación, modificación, sustitución o complementación.

Sobre el particular, el artículo 108° del Código Tributario establece que después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando (i) se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178<sup>40</sup>, (ii) en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; y, (iii) la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

La facultad de la Administración Tributaria para la revocación, modificación, sustitución o complementación se vincula en el primer caso a la omisión o falsedad de la información dada por el administrado y que ha influido en la determinación de la obligación tributaria; y, en el segundo caso

<sup>40</sup> Infracción referida a no incluir en las declaraciones, ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

<sup>39</sup> Acuerdo 2006-25 de 18 de julio de 2006.

a actos que inclusive podrían recaer en responsabilidad penal.

El tercer supuesto de revocación, modificación, sustitución o complementación es claramente beneficio para el administrado pues evita que se inicie innecesariamente procedimientos contenciosos tributarios, cuando se trate de meros errores materiales ó cuando exista una errónea imputación de pago, no se haya tomado en cuenta el pago total o parcial de la deuda o que esta última haya sido materia de fraccionamiento, entre otros supuestos previstos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria en la Resolución N° 002-97/SUNAT<sup>41</sup>.

En el caso del Tribunal Fiscal, el artículo 153° del código Tributario establece que éste podrá corregir de oficio o a solicitud de parte<sup>42</sup>, errores materiales o numéricos, ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución. Por medio de estas solicitudes no procede alterar el contenido sustancial de la resolución.

#### IV. REFLEXIONES FINALES

- Los vicios de invalidez de los actos administrativos generan dilaciones en los procedimientos tributarios que afectan a los contribuyentes por una justicia tributaria tardía. Sin embargo, también se afecta la labor de los Tribunales Fiscales, por los reprocesos que se generan que influye en una mayor carga procesal e inclusive a Administraciones Tributarias pues se origina un retraso o imposibilidad de cobrar las obligaciones tributarias que

podrían resultar procedentes de no haber incurrido en un vicio procedimental.

- Para neutralizar los efectos dañinos de los vicios procedimentales, es necesario que los Tribunales tiendan a resolver el fondo de la controversia, no obstante haberse determinado la existencia de alguna nulidad.
- Asimismo, es importante una labor de difusión y coordinación con las Administraciones Tributarias a fin de que se reduzcan los vicios de invalidez en que incurren sus actos administrativos, y en su caso, utilicen en forma eficiente y razonable la facultad que les otorga el Código Tributario para revisar sus actos.

<sup>41</sup> Dicha resolución regula los casos en que el contribuyente puede solicitar la revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos administrativos.

<sup>42</sup> La solicitud debe ser formulada por única vez por la Administración Tributaria o por el deudor tributario dentro del plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución.