

EL RECURSO DE QUEJA EN MATERIA TRIBUTARIA

Jaime Lara Márquez*

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo está dedicado al análisis del recurso de queja en materia tributaria. Al efecto, en las líneas que siguen nos avocamos a describir las características más importantes del referido procedimiento con el propósito de determinar su naturaleza, concluyendo que se trata de un instrumento para subsanar defectos de tramitación dentro de un procedimiento que aun no ha concluido, por lo que se le ha venido en denominar “remedio procesal” y que, en tanto tal, carece de efectos revocatorios o anulatorios.

En ese mismo sentido, también analizamos la expresión “recurso de queja” utilizada por el legislador nacional, bajo la hipótesis de que el legislador es racional y, por lo tanto, no puede haberse equivocado al usar de manera reiterada la referida denominación, tanto en el Código Tributario como en la Ley del procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, sin que por ello dicha expresión altere su naturaleza remedial.

Finalmente, destinamos la segunda parte de este trabajo para proponer el uso de ayudas tecnológicas que faciliten la tarea de resolver los recursos de queja, dada la alta tasa de morosidad que se observa en la atención de expedientes por parte del Tribunal Fiscal, así como porque los expedientes sobre recursos de queja representan la cuarta parte del total de expedientes que ingresan al referido ente resolutor; de manera que, facilitando la resolución de este tipo de recursos sencillos, no sólo

* Abogado, Magister en Derecho y candidato a Doctor por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor de la Maestría en Tributación de la Universidad Nacional del Callao.

se cumpliría el objetivo establecido por el legislador, de darle a la queja el trámite de un procedimiento sumario, sino que además se liberaría un tiempo apreciable que podría ser dedicado a atender expedientes referidos a recursos más complejos.

Con ese propósito, en la parte final de este trabajo describimos el diseño básico de un sistema informático que automatice la labor de proyectar y redactar proyectos de resolución mediante los que finalmente se resuelvan expedientes de queja, previa revisión y supervisión humana.

Finalmente, cabe señalar que la metodología del proyecto en referencia así como la experiencia que en su implementación se pudieran adquirir, también podría ser aplicadas para facilitar la resolución de expedientes igualmente sencillos, como los referidos a inadmisibilidades o apelaciones referidas a cierre de establecimiento o comiso de bienes, respecto de los cuales existen pronunciamientos uniformes y reiterados, que facilitarían su tratamiento automatizado.

I. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y RECURSO DE QUEJA

La relación jurídico-tributaria se origina con el nacimiento de la obligación tributaria, esto es, con la verificación en la realidad fenoménica del hecho previsto hipotéticamente en la ley. A partir de ese momento y hasta la extinción de la obligación jurídica, los sujetos de la obligación tributaria se hallan unidos en un vínculo que sólo puede terminar de la forma prevista en la Ley, llámese pago, compensación, consolidación, condonación, etc., que tienen por consecuencia extinguir la obligación, poniéndole término al vínculo, e independizando a las partes antes relacionadas.

La ligazón a la que llamamos relación jurídico-tributaria es una relación de derecho, por lo tanto es una relación que se desenvuelve dentro del marco establecido por la Ley; es decir, es una relación reglada, donde las normas legales prevén los canales por los cuales ha de discurrir el vínculo entre los sujetos de la obligación tributaria, con sus múltiples avatares en su devenir.

De manera que, en materia tributaria, esos canales por los cuales discurre la relación tributaria no son otros que los canales del procedimiento tributario en sus múltiples facetas, en cuyos cauces se produce

por ejemplo la fiscalización, que comprende la investigación, la inspección y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias; también la individualización de los sujetos involucrados y la cuantificación de lo debido, a la que denominamos determinación de la obligación tributaria; la verificación de la realización de conductas que constituyen infracción y la correspondiente imposición de las sanciones respectivas, a la que deberíamos llamar procedimiento sancionador; la impugnación de la determinación de la obligación tributaria en sus múltiples instancias, reclamación, apelación y demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial, a la que denominamos, respectivamente, procedimiento y proceso contencioso administrativo y la ejecución forzada de las deudas líquidas y exigibles a la que denominamos procedimiento de cobranza coactiva.

Así pues, el procedimiento tributario puede ser definido como el cauce o continente en el que se produce y por el que discurre la obligación tributaria, desde su nacimiento hasta su extinción, y cualquier vulneración o infracción a este cauce afecta el normal desenvolvimiento de la relación tributaria y con ello perjudica el cumplimiento debido de la obligación tributaria y la correspondiente satisfacción de la acreencia.

La inacción de la Administración Tributaria perjudica los cauces del procedimiento al evitar ponerlo en movimiento, atentando así contra la satisfacción debida de la acreencia. Estas deficiencias están sujetas a los controles internos del órgano administrador, haciendo merecedores a los funcionarios responsables de las sanciones administrativas, civiles y penales correspondientes, por el incumplimiento del deber. En cambio, el accionar defectuoso, arbitrario, excesivo o abusivo del sujeto administrador del tributo que vulnera los cauces del procedimiento y perjudica los derechos y garantías del administrado da lugar al recurso de queja, a efecto de que la instancia superior corrija dichos defectos y encauce adecuadamente el procedimiento, para que éste permita una adecuada conformación de la voluntad administrativa a la que da lugar todo procedimiento, tal como lo define el artículo 29º de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Ahora bien, a efecto de disponer de los instrumentos normativos necesarios para efectuar el análisis de la institución de la queja en materia tributaria, consideramos conveniente hacer un recuento de las normas que la regulan. Al efecto, el Artículo 155º del Código Tributario esta-

blece que, *“El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código”*. Esta disposición debe ser concordada con lo establecido en el literal h) del Artículo 92º del mismo Código, según el cual Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a: *“Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código”*.

Así mismo, cabe tener en cuenta lo establecido en el numeral 5) del Artículo 101º del Código Tributario, según el cual, son atribuciones del Tribunal Fiscal *“Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera”*.

Finalmente el Artículo 38º del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva aprobado por el Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, en su primer apartado, señala que *“El obligado podrá interponer recurso de queja ante el Tribunal Fiscal contra las actuaciones o procedimientos del Ejecutor o Auxiliar que lo afecten directamente e infrinjan lo establecido en el presente capítulo”*.

2. CARACTERÍSTICAS DE LA QUEJA TRIBUTARIA

A continuación haremos un breve recuento de las características más resaltantes del recurso de queja en materia tributaria.

2.1. Referida exclusivamente a materia tributaria

La queja tributaria, según señala el artículo 155º del Código Tributario, procede contra las actuaciones y procedimientos que vulneren lo establecido en el Código Tributario, y éste, según señala la Norma I de su Título Preliminar, establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario. La norma II por su parte señala que, el Código Tributario *“rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos”*, para cuyos efectos el término tributo comprende impuestos, contribuciones y tasas; de manera tal que, la queja tributaria sólo procede contra las desviaciones del procedimiento

tributario, no así, por las infracciones o desviaciones que se puedan cometer en otro tipo de procedimientos administrativos distintos a los tributarios.

Las actuaciones de la Administración Pública en general están atravesadas por múltiples procedimientos que regulan su accionar, los mismos que concluyen con la emisión de sendos actos administrativos, mediante los cuales la voluntad pública incide jurídicamente sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de situaciones concretas. De todas aquellas actuaciones que realiza la Administración Pública, sólo pueden ser objeto de queja tributaria aquellos procedimientos que conducen a la emisión de actos administrativos de naturaleza tributaria o vinculados a los mismos, y sólo tienen naturaleza tributaria aquellos actos que estén dirigidos al cobro de prestaciones generalmente pecuniarias, creadas por ley, que no constituyen sanción por acto ilícito y que tengan por sujeto activo a un ente público, conforme a la definición de tributo que da el reconocido autor Geraldo Ataliba.¹

Así por ejemplo y sólo para mencionar los casos más recurrentes, carece de sentido acudir en queja ante el Tribunal Fiscal, por violación al procedimiento en la emisión de papeletas de tránsito, por infracción a los reglamentos de seguridad y defensa civil, por infracción a los procedimientos sanitarios, por infracción al reglamento de construcción y de habilitación urbana, por infracción a los procedimientos de comercialización, industriales o de pesca, por infracción a los procedimientos laborales, etc., porque todas ellas carecen de naturaleza tributaria.

Según el artículo 155° del Código Tributario procede queja contra las actuaciones que afecten a lo establecido en el referido Código, sin embargo por vía jurisprudencial y con buen criterio, se ha ampliado el alcance de la queja contra la vulneración a lo establecido en otras normas tributarias distintas al Código Tributario, garantizando así una vía para la subsanación a las desviaciones al procedimiento tributario cuando estos procedimientos se encuentren regulados en normas tributarias distintas al Código Tributario.

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de incidencia tributaria. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987, p. 37.

2.2. Tiene por objeto subsanar defectos de tramitación

La queja tributaria no tiene por objeto cuestionar la validez o legalidad de acto administrativo alguno (acto con que concluye todo procedimiento), sino que, su finalidad es la de subsanar los defectos de tramitación a efecto de que el procedimiento se desenvuelva dentro de los cauces regulares previstos para ello, con miras a la correcta conformación de la voluntad administrativa tributaria. En ese sentido, la queja tributaria no tiene por finalidad la revocación, reforma ni declaración de nulidad de ningún acto administrativo, por el contrario, su naturaleza es la de ser un remedio, una enmienda, una corrección, una reparación, una subsanación del procedimiento, a efecto de que el acto que finalmente se emita, sea un acto válido. En consecuencia, mediante la queja no se cuestionan aspectos de fondo, sino actuaciones meramente procedimentales.

2.3. Es una vía residual, en defecto de otra vía idónea

La queja también opera como una vía residual en defecto de una vía específica; en ese sentido, si no existe regulada una vía especial en la que se pueda cuestionar o corregir actos, actuaciones o procedimientos que infrinjan lo establecido en el Código Tributario, entonces la queja es la vía para ello. Pero de existir una vía especial, entonces, ésta sería la vía indicada para ello y no la queja.

Así por templo, si el asunto se está ventilando en otro procedimiento, no procede en forma paralela recurrir a la queja, por cuanto ello podría dar lugar a la emisión de fallos contradictorios, y además porque, siendo la queja una vía residual sobre aspectos procedimentales, con seguridad aquella otra vía donde se esté discutiendo en paralelo el objeto de la queja, sea una vía que ofrezca mayores garantías de defensa, no sólo sobre aspectos procesales, si no también sustanciales, toda vez que, al evaluar la validez de un acto administrativo, también se ha de evaluar la validez del procedimiento que le dio origen.

2.4. No procede contra actos consumados o que ya cesaron

La queja tiene por objeto corregir los defectos de tramitación, restableciendo los cauces procedimentales frente a las desviaciones de que sean objeto; de manera que, si el procedimiento ya concluyó con la emisión

del acto administrativo, a que todo procedimiento da lugar, entonces la vía indicada será aquella que esté establecida para impugnar dicho acto, llámese reclamación o apelación, cuestionando en esa vía el referido acto administrativo, así como los defectos de tramitación en que se hubieran incurrido en su emisión.

En ese sentido, la queja opera mientras un procedimiento esté abierto, esto es, cuando aun no se ha emitido el acto administrativo, es decir, cuando aun se pueden corregir los defectos de tramitación, restableciendo sus cauces normales, a efecto de garantizar una adecuada conformación de la voluntad administrativa que concluye con la emisión de un acto administrativo válido.

Asimismo, si los defectos de tramitación ya cesaron o ya se corrigieron, la queja carece de sentido, pues ya no habría nada que corregir, y aun cuando exista responsabilidad de los funcionarios por los defectos de tramitación, la queja no es la vía para determinar dicha responsabilidad.

3. NATURALEZA DE LA QUEJA: ¿RECURSO O REMEDIO?

Con frecuencia se sostiene que la queja no es un recurso, sino un remedio procesal y acto seguido se concluye que se trata de un error del Código Tributario y del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva referirse a esta institución como “recurso de queja”. En nuestra opinión, la conclusión antes referida no sólo es apresurada, sino también equivocada. Veamos, porqué.

Quienes afirman que es un error del legislador nacional el uso de la expresión “recurso de queja”, apoyan su conclusión en una cita tomada de la página 510 del Segundo Tomo del libro “Curso del Derecho Administrativo” de los autores españoles Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, pero sucede que las citas que se hacen del referido texto siempre son parciales, limitadas o equívocas, por lo que advertimos que el error radica en la extrapolación del referido texto, antes que en la ciega copia o el mero esnobismo.

Al efecto, el párrafo que nunca es citado en su totalidad a la letra dice lo siguiente: “*Los recursos administrativos son actos del administrado mediante los que éste pide a la propia Administración la revocación o reforma de un acto suyo o de una disposición de carácter general de*

rango inferior a la Ley en base a un título jurídico específico. La nota característica de los recursos es, por lo tanto, su finalidad impugnatoria de actos o disposiciones preexistentes que se estiman contrarias a Derecho, lo cual les distingue de las peticiones, cuyo objetivo es forzar la producción de un acto nuevo, y de las quejas (mal llamadas recursos de queja con anterioridad a la LPA), que no persiguen la revocación de acto administrativo alguno, sino solamente que se corrijan en el curso mismo del procedimiento en que se producen los defectos de tramitación a que se refieren y, en especial, los que supongan paralización de los plazos preceptivamente señalados u omisión de los trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto”.²

Antes de realizar el análisis del referido texto, es necesario precisar que en el tema específico que nos ocupa existen dos subtemas que es necesario distinguir: 1) determinar la naturaleza de la queja y, 2) determinar si es errónea la expresión “recurso de queja” utilizada por el legislador nacional a la luz de la citada doctrina extranjera.

3.1. Naturaleza de la queja

Respecto de la naturaleza de la queja, es indiscutible que ella no tiene finalidad revocatoria, reformatoria ni anulatoria de acto administrativo alguno. Su naturaleza es la de ser un medio expeditivo para corregir los defectos de tramitación. Distinto es el caso del recurso de reclamación, recurso de apelación o recurso de apelación de puro derecho, que tienen por finalidad dejar sin efecto, revocar o anular los actos administrativos recurridos. Contrariamente, la queja no actúa contra actos administrativos, no opera cuando el procedimiento ya terminó, sino cuando el procedimiento está en trámite, precisamente para subsanarlo y permitir que en sus correctos cauces discurra normalmente la relación jurídico-tributaria; de manera que, el campo de acción de la queja se reduce a corregir actuaciones o procedimientos desviados dentro de un procedimiento en curso.

3.2. Uso de la expresión “Recurso de queja”

Ahora bien, el recurso de reclamación y el recurso de apelación son re-

² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ. Tomás-Ramón. Curso del Derecho Administrativo. Madrid, Civitas, 2001. Tomo II, p. 510.

curso impugnativo con naturaleza revocatoria o anulatoria. Contrariamente, la queja no tiene naturaleza revocatoria ni anulatoria, ¿pero de allí se puede concluir que la queja no es un recurso?, la respuesta es negativa, salvo que el término “recurso” significara exclusivamente revocación o anulación, lo que no es cierto, tal como se aprecia de la definición que contiene el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas respecto del termino “recurso”, que al efecto lo define como “*medio, procedimiento extraordinario. Acudimiento a personas o cosas para solución de caso difícil. [...] Solicitud. Petición escrita*”.³

Por su parte, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española lo define en los siguientes términos, “*Acción y efecto de recurrir. 2. Medio de cualquier clase que, en caso de necesidad, sirve para conseguir lo que se pretende. [...] 4. Memorial, solicitud, petición por escrito. 5. Der. En un juicio o en otro procedimiento, acción que concede la ley al interesado para reclamar contra las resoluciones, ora ante la autoridad que las dictó, ora ante alguna otra. [...] Recurso de queja. M. Der. El que interponen los tribunales contra la invasión de atribuciones por autoridades administrativas, y en general, el que los interesados promueven ante un tribunal o autoridad superior contra la resistencia de un inferior a admitir una apelación u otro recurso*”.⁴

Como se puede apreciar, la expresión “recurso”, tanto en el ámbito legal como en el habla general, tiene varios significados, algunos muy generales y otros más específicos; de manera que, es perfectamente válido el uso de la expresión “recurso de queja” en el procedimiento tributario, ya que, es posible predicar respecto de la queja tributaria su calidad de medio, solicitud, petición o acudimiento con propósitos meramente remediales, esto es, su calidad de recurso.

En consecuencia, se puede concluir que existen recursos impugnativos como el de reclamación o el de apelación, que tienen innegables propósitos revocatorios o anulatorios, y también existe el recurso de queja que tiene naturaleza remedial. De manera que, la expresión “recurso” puede ser entendida perfectamente en el sentido amplio de acudimien-

³ CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires, Editorial Heliasta 1989, Tomo VII, p. 52.

⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española. Madrid, 2001, Tomo 9, p. 1303.

to a la autoridad. Afirmar lo contrario sería sostener una irremediable tautología. Sostener que la expresión “recurso” por sí misma y en todos los casos implica necesariamente revocación o anulación, tal como sí lo denotan los términos “reclamación” o “apelación”, nos llevaría a concluir que el uso de la expresión “recurso de reclamación” o “recurso de apelación” sería una redundancia, pues equivaldrían a decir revocación-revocación o anulación-anulación. En cambio, resulta mucho más propio entender la expresión “recurso de reclamación” o “recurso de apelación”, en el sentido que aluden a: medio, solicitud, petición o acudimiento de revocación o anulación en primera o segunda instancia, respectivamente.

Ahora bien, regresemos sobre la cita de los connotados autores españoles. En ella se distinguen tres categorías: recursos, peticiones y quejas, precisándose que en la República Española, con anterioridad a la Ley de Procedimiento Administrativo española (LPA), las quejas eran mal llamadas “recursos de queja”; de manera que, en virtud de una interpretación histórica de su legislación y por mérito de su nueva regulación que evita la referida denominación, los autores españoles concluyen en la conveniencia de prescindir de la expresión “recurso” para referirse a las quejas.

En el Perú no ocurre lo mismo, por el contrario el legislador tributario peruano usa de manera reiterada la expresión “recurso de queja” y si bien la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 en su apartado 158.I no emplea la expresión “recurso” para referirse a la queja, sino simplemente “queja” (*“En cualquier momento, los administrados pueden formular **queja** contra los defectos de tramitación y, en especial, los que (...)”*), ello no nos puede llevar a concluir que en el ámbito específico de la materia tributaria el legislador haya empleado una expresión errónea, “recurso de queja”, cuando mediante ella, se está refiriendo al acudimiento en procura de la subsanación de los defectos de tramitación por lo cual los contribuyentes pueden acudir o recurrir en queja.

Es conocido que en el pasado en el ámbito judicial se empleaban reprobables prácticas dilatorias propiciando la apertura en paralelo de expedientes incidentales, peligro que en materia tributaria habría que evitar negándole a la queja tributaria contenido revocatorio, en ayuda de cuyo propósito se podría alegar que es mejor no hablar de “recurso de

queja” sino simplemente de “queja”; sin embargo, ese peligro en materia tributaria no existe, ya sea por el contenido propio de nuestra regulación, por el sentido lingüístico de los términos empleados, así como por la uniforme y reiterada interpretación jurisprudencia que le reconoce a dicho procedimiento únicamente naturaleza remedial.

4. AYUDAS TECNOLÓGICAS PARA LA RESOLUCIÓN DE EXPEDIENTES DE QUEJA

En lo que sigue nos avocaremos a proponer una modesta ayuda tecnológica que contribuya en la solución de la excesiva carga procesal que afronta el Tribunal Fiscal, hecho que impide que los expedientes que son sometidos a esta instancia, puedan ser atendidos dentro de los plazos previstos para ello. En dicho propósito es necesario que previamente determinemos el sentido, la razón y el fundamento de la existencia de un plazo máximo dentro del cual se deba emitir pronunciamiento.

4.1. Racionalidad de los plazos

En primer lugar, el fundamento de establecer un plazo máximo para la culminación de todo procedimiento, radica en hacer posible al contribuyente el acceso a la instancia superior por inacción del órgano encargado de su tramitación, dando para ello por denegado el pedido, esto es, haciendo uso del silencio administrativo negativo, cuando vencido el plazo máximo no se ha emitido pronunciamiento sobre la solicitud planteada.

En segundo lugar, forma parte de la estructura de todo orden procesal, que las actuaciones y etapas del mismo se realicen en plazos razonables; en ese sentido, se espera que el pronunciamiento respecto de solicitudes o recursos se produzca dentro de un plazo prudente, esto es, un plazo ni tan corto ni tan largo, un plazo cuya duración deba establecerse por el legislador considerando las siguientes variables: a) el volumen de la demanda de los contribuyentes, b) las capacidades operativas del órgano administrador, c) la tasa promedio de duración del proceso productivo del servicio administrativo y d) la tasa de rotación del pasivo, considerando las capacidades operativas del mismo.

Al efecto, cabe señalar que no todos los expedientes, aun dentro de un

mismo tipo de procedimiento, pueden ser atendidos en un mismo plazo, o dicho de otra forma, la duración del proceso productivo del servicio administrativo es distinto para cada expediente, dependiendo de distintas variables, la integridad del expediente (que no falten piezas), la existencia de pruebas concluyentes, la necesidad de nuevas actuaciones, la existencia de criterios definidos, la dificultad de la controversia, la necesidad de un previo pronunciamiento de la Sala Plena, etc.

En consecuencia, la extensión óptima del plazo máximo debiera ser tal, que dentro de él se pueda atender razonablemente en promedio la demanda de los contribuyentes, considerando para ello las capacidades operativas que se disponen, la tasa promedio de duración del procedimiento y la tasa de rotación de atención del pasivo.

Pero no sólo existe la necesidad de fijar un plazo máximo. En muchos casos también es necesario contar con un plazo mínimo, un plazo antes del cual no puede emitirse resolución bajo sanción de nulidad. Este plazo en algunos casos puede coincidir con el plazo para ofrecer y producir pruebas y en otro con el plazo para solicitar el uso de la palabra en Informe Oral. De manera que, si la resolución se emitiera antes del plazo mínimo, dicha resolución sería nula por vulnerar el debido procedimiento y más específicamente el derecho de defensa, en cambio no sería nula la resolución emitida vencido el plazo máximo, siempre que, en este último caso, no se haya hecho uso previamente del silencio administrativo negativo.

Ahora bien, entre las múltiples exigencias que comprende el derecho al debido procedimiento, se encuentra el derecho de los contribuyentes a obtener por parte del órgano resolutor una atención oportuna. Sin embargo, el derecho a obtener una atención oportuna no se reduce a ser atendido dentro del plazo máximo establecido para ello, sino que este derecho comprende el de ser atendido en forma ordenada, sea dentro del plazo máximo e inclusive una vez vencido éste, considerando para ello el orden de ingreso del expediente a la instancia correspondiente, tal como lo establece el numeral 1 del Artículo 55° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que al efecto señala que es un derecho de los administrados *“La precedencia en la atención del servicio público requerido, guardando riguroso orden de ingreso”*.

Todos los expedientes no son iguales, es más, todos los expedientes

son distintos, por lo que, inclusive dentro de un mismo procedimiento, los expedientes no pueden ser atendidos dentro del mismo plazo. Por lo tanto, si los expedientes no pueden ser atendidos dentro del mismo plazo y por ende en el mismo orden de ingreso, cuando menos, el inicio de su atención debiera producirse en ese orden, es decir, los expedientes debieran asignarse para su resolución considerando el orden de ingreso. Posteriormente, la atención de cada uno de ellos dependerá de las calidades y dificultades particulares de los mismos.

4.2. Descripción del sistema informático para la resolución de expedientes de queja

Para este proyecto piloto hemos elegido una modesta área del derecho tributario, la del recurso de queja y dentro de este procedimiento sumario, nos ocupamos de los casos más simples y rutinarios y no por ello menos importantes, toda vez que, del total de expedientes que ingresan al Tribunal Fiscal, entre apelaciones, quejas, intervenciones excluyentes de propiedad y solicitudes de ampliación, corrección y aclaración, las quejas representan la cuarta parte de ese universo, esto el 25%.⁵

En ese sentido, el presente trabajo tiene por propósito diseñar un programa informático que proporcione ayudas automatizadas en la tarea de resolver expedientes de queja presentados ante el Tribunal Fiscal, liberando así el valioso tiempo de los expertos humanos a efecto de que éstos se avoquen a resolver los casos más complejos, toda vez que con estas ayudas tecnológicas, las computadoras podrían ser usadas para redactar proyectos de resoluciones de manera automatizada, haciendo posible que para emitir resoluciones en esta clase de expedientes, sólo se requiera de una revisión final.

Ahora bien, el programa propuesto no pretende ser una aplicación de “inteligencia artificial” en la resolución de controversias legales, ni tampoco pretende ser calificado como un “sistema experto legal”, aun cuando pudiera cumplir con las condiciones para esto último, sino que más modestamente pretende ser una solución práctica y elemental para un problema urgente, como es el de la excesiva carga procesal que desbor-

⁵ OLANO SILVA, Zoraida. Estado actual del Tribunal Fiscal. En: *Análisis Tributario*, Lima Mayo 2010, p. 17.

da las capacidades operativas del Tribunal Fiscal, el mismo que, dicho sea de paso, no puede resolverse únicamente con el incremento de personal; toda vez que, las Administraciones tributarias hace tiempo y de manera creciente vienen haciendo uso intensivo de ayudas informáticas en sus labores de fiscalización, administración de expedientes y resolución de controversias. De manera que la falta de una respuesta en el mismo sentido por parte del Tribunal Fiscal, incrementa la brecha de déficit de atención del pasivo, pues cada vez llegan más expedientes y sin embargo las capacidades operativas siempre son limitadas.

En ese sentido, la presente propuesta inclusive podría ser calificada como una solución elemental, que a la vez que nos ayude a resolver problemas concretos, también nos pueda permitir adquirir experiencia para emprender mayores retos en la construcción de mayores y mejores ayudas tecnológicas que faciliten la labor resolutoria y el cumplimiento de los fines del Tribunal Fiscal, tal como en el pasado llevamos a cabo al diseñar e implementar sistemas de administración y gestión de expedientes en cada una de las salas del Tribunal Fiscal, que luego migraron a un programa centralizado denominado SICE y que finalmente terminaron en el actual sistema de administración de expedientes denominado SITFIS, tornando entonces en obsoletos los cuadernos de cargo así como el conocido Toma Razón.

Sin embargo, también es necesario recordar que aquel sencillo programa de administración de expedientes, dada su versatilidad, se siguió usando en paralelo con los mencionados programas centralizados, hasta que finalmente fueron desinstalados de cada unas de las computadoras donde estaban funcionando. Es así pues como en aquel entonces pusimos la valla bien alta para que los posteriores desarrollos tecnológicos pudieran estar a la altura de las necesidades especializadas de un ente tan importante como es el Tribunal Fiscal, no obstante lo cual, después de 9 años aun no se ha implementado todo lo que entonces se avizó en el diseño del actual sistema denominado SITFIS, aun cuando también debemos reconocer que este sistema hoy cuenta con funciones a través del Internet que entonces se pospusieron.

4.3. Resolución de controversias legales

En todo proceso resolutorio de controversias legales se pueden distin-

guir claramente dos etapas bien diferenciadas: 1) La construcción del caso, y 2) La solución legal del caso.

La construcción del caso alude a la determinación de la controversia, a la fijación de los puntos controvertidos, entendidos, comprendidos y traducidos a lenguaje legal. De manera que, en la construcción del caso se han de considerar los alegatos, peticiones y argumentos formulados por las partes en el proceso, quienes tienen su propia lectura de los hechos así como sus expectativas de solución del mismo.

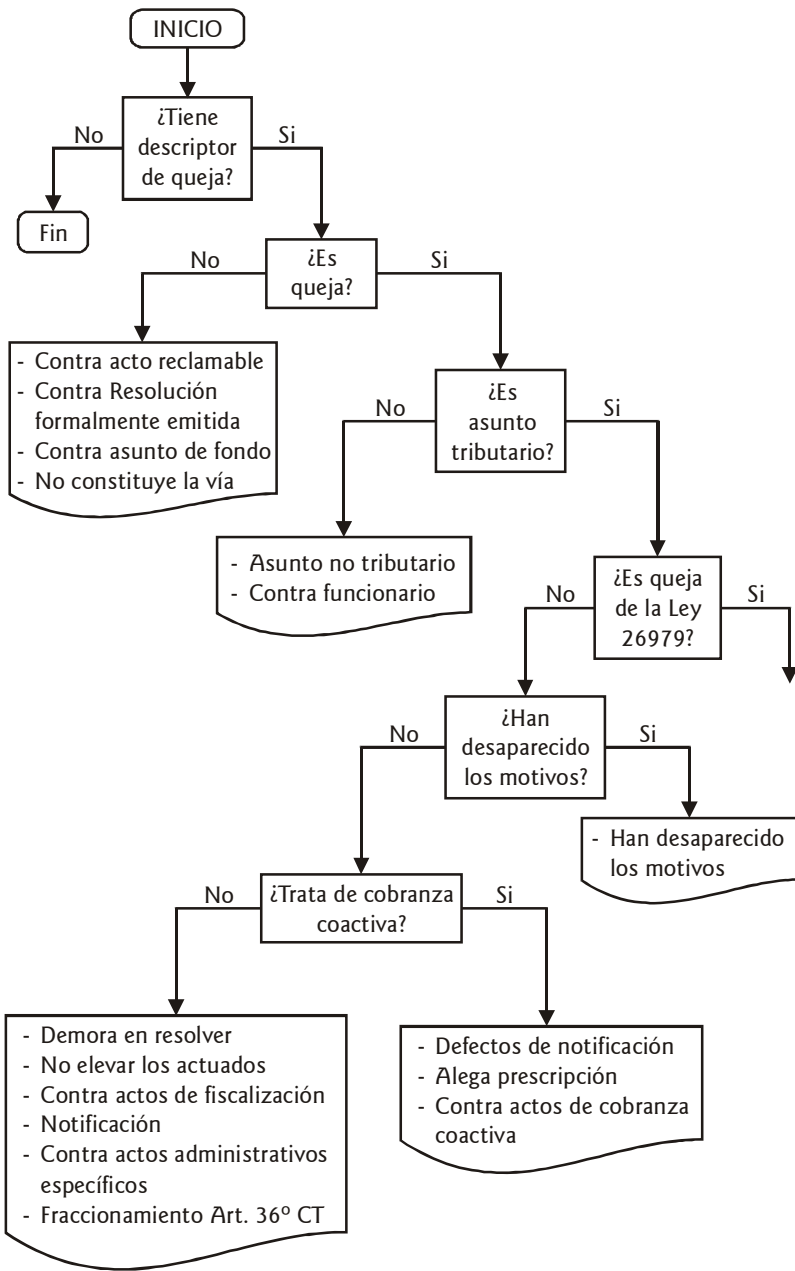
Por su parte, la solución legal pasa por la aplicación de las normas legales pertinentes al caso antes determinado, cumpliendo para ello con las exigencias del razonamiento legal, de manera que, haga posible la elaboración de lo que se conoce como justificación externa, para que finalmente el fallo que se emita esté fundado en derecho válido y vigente.

Ahora bien, el presente programa redactor de proyectos de resolución de recursos de queja considera las dos etapas antes descritas, sin embargo, incide fundamentalmente sobre la primera de ellas, dada la simplicidad de los casos que han sido elegidos para su tratamiento automatizado, donde la justificación y el fallo son altamente previsibles. En ese sentido, el programa parte por sistematizar y clasificar controversias recurrentes en una secuencia decisoria enhebrada por preguntas y respuestas que permitan su tratamiento automatizado.

Al efecto, en primer lugar se requiere contar previamente con expedientes uniformemente clasificados con índices que describan con precisión las controversias típicas que se ventilan en cada uno de ellos.

En segundo lugar, como consecuencia del análisis jurisprudencial de un período más o menos amplio de evaluación, se parte por reconocer que existen casos recurrentes que han merecido fallos similares con justificaciones típicas, de manera que, una vez individualizado un caso típico, es posible predecir con alto grado de probabilidad cual será el fallo que le corresponda y cual la justificación que la sustente, mientras las circunstancias se mantengan invariables, de manera que, esta base de conocimientos siempre se encuentra abierta a la retroalimentación de lo que las futuras resoluciones digan al respecto.

Diagrama de Flujo de la Resolución de Expedientes de Queja



4.4. Descripción del diagrama

El programa se inicia y empieza a evaluar los expedientes previamente clasificados, recorriendo la tabla de clasificadores a efecto de detectar aquellos que contienen clasificadores de queja. Con ese propósito, el programa evalúa uno a uno cada uno de los descriptores o clasificadores de cada expediente.

Si el expediente no contiene ningún descriptor de queja, el programa termina y vuelve a iniciar su ejecución evaluando el siguiente expediente, hasta que la respuesta sea positiva. Pero sucede que, todo expediente que contiene un descriptor de queja no necesariamente es un expediente que deba ser ventilado en la vía de la queja, toda vez que, existen casos en los que se acude impropiaemente a la vía de la queja, como por ejemplo cuando en el fondo lo que se persigue es impugnar un acto reclamable, en este caso, la vía que corresponde es la del recurso de reclamación y no la de la queja, razón por la que el Tribunal Fiscal declara improcedente el recurso de queja planteado y con buen criterio dispone que al expediente se le de el trámite de reclamación, remitiendo los actuados a la instancia correspondiente. Lo propio ocurriría si mediante el expediente de queja se pretendiera impugnar un acto apelable, en cuyo caso igualmente declarararía improcedente el recurso por no corresponder la vía procesal y de ser el caso remitiría los actuados al órgano que emitió el acto apelable a efecto de que proceda a evaluar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad del recurso de apelación.

En consecuencia, el programa luego de ubicar el primer expediente de la lista que contiene algún descriptor de queja, pasa a evaluar si el mismo expediente contiene algún descriptor que indique que mediante él lo que se pretende es ventilar aspectos que no corresponden al de la vía de la queja. Siendo ése el caso, procede a redactar el proyecto de resolución declarando improcedente el recurso.

Al efecto, las resoluciones tienen tres partes bien definidas: la parte expositiva, la parte considerativa y la parte resolutive. La parte expositiva se redactaría obteniendo los datos de la base de datos del sistema de administración de expedientes, que usualmente corresponden a las generales de ley, los que se disponen según el formato base preestablecido para la redacción de toda Resolución del Tribunal Fiscal. La parte consi-

derivativa resulta de disponer los párrafos tipo con los que se resuelve usualmente los casos descritos por los descriptores específicos con que se haya clasificado al expediente. Finalmente, la parte resolutive obtiene el fallo de la tabla de fallos que se debería encontrar asociada a la tabla de descriptores.

Ahora, si por el contrario el expediente no contiene ningún descriptor de los impropios del procedimiento de queja, entonces debemos concluir que efectivamente nos encontramos frente a un expediente de queja. Pero sucede que existen quejas tributarias y quejas no tributarias. Si la queja versa sobre materia no tributaria, lo que corresponde es inhibirse de emitir pronunciamiento al carecer de competencia para ello, debiendo redactarse el proyecto considerando los párrafos que justifiquen dicha decisión.

Si por el contrario, el expediente de queja versa sobre materia tributaria, porque no ha sido clasificado de manera contraria, entonces lo que corresponde preguntarse es si la queja tributaria se encuentra regulada por el Código Tributario o por la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, pues, dependiendo de ello las consecuencias serán distintas.

Si se trata de un expediente de queja regulado por la Ley del Procedimiento Ejecución Coactiva, entonces estaremos frente a un caso de cobranza coactiva de deudas tributarias a cargo de las municipalidades, cuyo desarrollo casuístico, por razones de espacio, por el momento no efectuamos. Si por el contrario se trata de un expediente de queja regulado por el Código Tributario, entonces conviene preguntarse si los motivos que dieron lugar a la interposición de la queja se mantienen o han desaparecido, porque ocurre que no muy pocas veces, la sola interposición de la queja provoca que la Administración Tributaria corrija los defectos de tramitación en los que habría incurrido, o de *motu proprio* enmienda los errores, razón por la que se ha de fallar declarando sin objeto el pronunciamiento sobre las desviaciones del procedimiento objeto de queja, debido a que éstas habrían desaparecido. Generalmente se sabe de la desaparición de los motivos que provocan la queja, cuando la Administración responde a la solicitud de información que mediante Proveído efectúa el Tribunal Fiscal, aun cuando también esto sucede

cuando la queja se presenta ante la propia Administración Tributaria, quien eleva el expediente al Tribunal Fiscal junto con un informe dando cuenta de la desaparición de dichos motivos.

Si por el contrario, no existe información en el expediente que indique que los motivos que provocaron la queja hayan desaparecido, entonces nos encontraríamos frente a los casos típicos por los que se interpone recurso de queja; sin embargo, aquí corresponderá preguntarse si la queja versa por defectos de tramitación producidos dentro del procedimiento de cobranza coactiva o no. Si la respuesta es positiva, entonces corresponderá redactar el proyecto de resolución de acuerdo a los descriptores que contenga el expediente para los casos de queja por defectos de tramitación dentro del procedimiento de cobranza coactiva, ya sea por defectos en la notificación de los valores o de la Resolución de Ejecución Coactiva, o porque se alegue que las facultades de determinación, sanción o cobranza ya prescribieron, o porque la cobranza coactiva ya concluyó.

Por el contrario, si no nos encontramos frente a un caso de cobranza coactiva, entonces nos encontraríamos frente a los restantes casos típicos por los que se interpone queja, como por ejemplo, por demora en resolver, sea que haya vencido o no el plazo para ello; o por no elevar los actuados dentro del plazo establecido, sea que este plazo haya vencido o no; o por desviaciones producidas dentro del procedimiento de fiscalización; o por defectos producidos dentro del procedimiento de notificación, debiendo en ese caso redactarse el proyecto de resolución de acuerdo a los descriptores que contenga el expediente.

Adicionalmente, convendrá que al momento de redactar el proyecto de resolución también se impriman los párrafos correspondientes para los otros descriptores que se pudieran haber asignado al expediente, de manera que, en la revisión final, se facilite la labor de los expertos legales para dar respuesta a todos los extremos alegados.

En conclusión, esta modesta propuesta tiene por propósito poner de manifiesto de manera tangible la posibilidad de hacer uso eficientemente de los recursos informáticos, para que las computadoras dejen de ser “sofisticadas máquinas de escribir”, y se conviertan en ventajosas ayudas instrumentales al servicio de la resolución oportuna de controver-

sias legales, aliviando así el inveterado problema de la excesiva carga procesal, aprovechando para ello sus extraordinarias posibilidades de procesamiento de información, sin que ello signifique, de ninguna manera, abdicar a favor de las máquinas la delicada función de resolver este tipo de controversias, toda vez que, esta función es exclusiva de prudentes, imparciales y justos seres humanos y no de meros técnicos y menos de máquinas, por más sofisticadas que pudieran ser, razón por la que las computadoras y los sistemas informáticos únicamente son instrumentos de apoyo en función del objetivo de resolver controversias legales con oportunidad, pero instrumentos valiosos, sin duda alguna, toda vez que como se ha señalado reiteradamente “justicia que no es oportuna ya no es justicia”.

Lima, julio de 2010.