

QUINTA CONFERENCIA

Por el Dr. M. ANTONIO ZARATE POLO

“PRINCIPIOS GENERALES DEL PROCESO CONTENCIOSO- TRIBUTARIO”

SUMARIO

- **Consideraciones generales.**
- **Requisitos del recurso.— Desarrollo procesal.**
- **El proceso contencioso administrativo.**
- **La jurisdicción Contencioso-Administrativa**
- **Organos Jurisdiccionales-Administrativos.**
- **Competencia y jurisdicción.**
- **Naturaleza jurídica de la reclamación.**
- **Conclusiones.**

Consideraciones generales.— La prohibición en una sociedad organizada, de la auto-composición o sea de hacerse la justicia por sí mismo, origina la creación del Organo Jurisdiccional capacitado por la ley para encargarse de la “**composición de la litis**”, mediante el proceso en el cual deben distinguirse dos relaciones jurídicas: una, de tipo procesal y otra de Derecho material. La primera tiene el carácter de Derecho Público pues regula la relación de las partes con el Organo Jurisdiccional, y obedece a un “interés público externo” de conservar el orden jurídico. La segunda relación jurídica, es de Derecho Material; corresponde generalmente al Derecho Privado, en el proceso civil; pero si esta segunda relación está regulada por el Derecho Público, como es la relación jurídica tributaria, coinciden en este proceso dos intereses públicos: el “interés público externo” y el “interés público interno”.

La presencia de la relación jurídico-tributaria, confiere al proceso un carácter específico, mucho más que la presencia de la “Administración como parte”, que durante mucho tiempo ha sido tomada como elemento preponderante para distinguir la llamada “Jurisdicción contencioso-Administrativo”, de la Jurisdicción común.

En muchos países, y en especial en España, lo “contencioso-Administrativo”, nace como una actitud de defensa de los derechos individuales frente a los excesos del Poder; podría decirse que significó

una actitud revolucionaria, tratar de contener al Poder Ejecutivo, en cuanto a su función administrativa, con la demanda ante Organos Judiciales. De aquí, las formales limitaciones de la Jurisprudencia y de las Leyes españolas del siglo pasado, dejando sin competencia a los Tribunales sobre los actos discrecionales y exigiendo requisitos de admisibilidad rigurosos que impedían en muchos casos la expedición de la sentencia.

Uno de estos requisitos para admitir a trámite una demanda contra el Estado, ha subsistido hasta nuestros días; es el recurso previo de reconsideración a fin de dar oportunidad a la Administración para enmendar errores y así evitar la proliferación de procesos.

Este recurso y la Resolución Administrativa, correspondiente aún subsisten en varios países como requisitos esenciales para acudir a los Tribunales Contenciosos; en España que en 1956 promulgó una ley que contiene importantes innovaciones a la luz de la nueva ciencia procesal y que levanta las limitaciones que, como dijimos antes, frenaban el proceso, se mantiene el recurso de reconsideración como previo al proceso contencioso-administrativo.

Pero a medida que los problemas de la Administración Pública se multiplican, los órganos encargados de resolver los recursos de reconsideración deben hacerlo con criterio técnico y jurídico y a fin de asegurar su certeza, se admiten recursos adicionales, como los de revisión ante las más altas autoridades, para expedirse Resoluciones Ministeriales y aún Supremas.

Paralelamente a este desarrollo procesal administrativo, tuvo que modificarse el requisito previo para la demanda contenciosa, pues ya no podía requerirse solamente el recurso de reconsideración, sino el ejercicio de los recursos jerárquicos establecidos, para dar por terminada o agotada la vía Administrativa.

Respecto al Derecho Tributario, la evolución continúa aún más allá, debido a la complejidad de la legislación y al principio legal que informa a los gobiernos democráticos se modifican paulatinamente los procedimientos administrativos, dando lugar al debate con el contribuyente y encargando la solución de las reclamaciones a órganos distintos de aquellos que efectuaron los actos reclamados y así nace, en algunos países la fase administrativa del proceso contencioso, y en otros los órganos totalmente independientes de la Administración, encargados de dirimir los conflictos.

En el Perú no ha tenido desarrollo el proceso contencioso-administrativo en general; no se han creado Jurisdicción especializada ni normas procesales propias, los procesos contra el Estado se desarro-

llan de conformidad con las reglas procesales comunes y ante los mismos Jueces ordinarios, pero sí se ha exigido el “agotamiento de la vía administrativa” antes de interponerse la demanda ante el Poder Judicial, admitiéndose estas demandas, por el art. 94 de la derogada Ley Orgánica del Poder Judicial y disponiéndose en el art. 184° de la vigente, que corresponde a los Jueces de Primera Instancia de Lima el conocimiento de las acciones civiles contra el Estado.

En el campo administrativo, y refiriéndonos concretamente al aspecto tributario, la evolución ha sido notoria; sin tratar de hacer una historia exhaustiva por innecesaria, no podemos dejar de citar la ley 7904 de 26 de julio de 1934, que creó el Consejo Superior de Contribuciones, para resolver en última instancia administrativa las reclamaciones de los contribuyentes, dándose así un paso adelante hacia la instauración de lo contencioso-tributario. La autoridad jurisdiccional del Consejo ha sido discutida por su composición, puesto que estuvo integrado por funcionarios de la Administración Activa y Delegados del Presidente de la República y de la Corte Suprema, al mismo tiempo que los Delegados de grupos económicos interesados, así como porque el Superintendente General de Contribuciones tenía el ejercicio de un recurso ante el Ministerio de Hacienda, que significaba desigualdad procesal respecto al reclamante.

La reciente creación del Tribunal Fiscal mediante el art. 15° de la Ley 14920, reglamentado por el Decreto Supremo de 28 de febrero de 1964, en cuanto a su composición, funcionamiento y atribuciones y por la Resolución Suprema de 13 de marzo del mismo año que determina las normas procesales a que debe sujetarse, constituye un avance de importancia porque significa la creación de un Órgano colocado dentro de la Administración Pública, pero autónomo en sus funciones.

En la primera instancia, se han creado los “Departamentos de Reclamaciones” que si bien pertenecen a la Superintendencia Nacional de Contribuciones, encargada de la acotación y fiscalización de los tributos, están integrados por personal distinto de los Acotadores y cuya autonomía puede ser tal vez mejor asegurada.

La Jurisdicción Contencioso-Tributaria.

Como es sabido, en Francia ejerce esta Jurisdicción el Consejo de Estado, para los impuestos directos; en Gran Bretaña, la primera tramitación es Administrativa mediante órganos autónomos y la segunda se desarrolla ante el Poder Judicial; en Alemania funcionan

los Tribunales de Finanzas y la Corte de Finanzas en Munich con plena autonomía.

El Tribunal Fiscal de la Nación en Argentina, es un órgano jurisdiccional, ubicado en el Poder Ejecutivo, pero separado de la Administración activa; representa única instancia y sus fallos hacen cosa juzgada, salvo la interposición de un recurso impugnativo que conoce la Corte Suprema; el Tribunal Fiscal de la Federación de México, tiene plena jurisdicción, no obstante estar enmarcado en el Poder Ejecutivo; es de instancia única; sus fallos hacen cosa juzgada, salvo el recurso extraordinario de amparo, que se tramita en dos instancias: ante los Jueces de Distrito y ante la Corte Suprema de la Nación.

Del estudio de la legislación comparada puede derivarse como conclusión que por la naturaleza especial del derecho controvertido, conviene tanto al Estado como a los administrados, que se desarrolle el proceso contencioso tributario, en una primera fase, que puede ser definitiva, ante Organos Jurisdiccionales enmarcados en el Poder Ejecutivo y en una segunda fase optativa para las dos partes, ante los Organos Jurisdiccionales Judiciales.

De esta primera conclusión, se deriva una segunda: la necesidad de elaborar normas procesales, que sean comunes a las dos fases referidas, y separadamente las que correspondan a cada una de ellas; el fundamento de esta proposición es claro; si una cuestión planteada ha de ser examinada por dos tipos de Organos Jurisdiccionales, en ambos campos deben tener en cuenta los mismos principios procesales, relativos a los sujetos, al objeto, a la prueba, etc., pues una distinta solución legal a cada uno de estos problemas daría lugar a fallos incongruentes. Las normas específicas para cada una de estas fases, se referirían a la organización y al procedimiento.

Siguiendo estas ideas, podemos analizar someramente algunas de las normas que pensamos deben ser incorporadas al Código Tributario en estudio:

Jurisdicción y competencia de los Organos Jurisdiccionales Administrativos.

Los requisitos esenciales para que haya Jurisdicción son: Independencia suficiente; Especialización; Contradictorio entre las partes. Para conseguirlo deben organizarse de modo tal que cumplan estos requisitos dentro de las posibilidades y en coordinación con

nuestra realidad nacional y la organización de la Administración Activa.

La primera cuestión a resolver es si en la fase administrativa del proceso contencioso tributario, han de distinguirse dos instancias, o una sola; en el primer caso, los Departamentos de Reclamaciones que se encuentran como Organos Ejecutivos de la Superintendencia Nacional de Contribuciones, tendrían que convertirse en Juzgados Administrativos, por lo tanto autónomos de la Administración Activa, y funcionalmente dependientes del Tribunal Fiscal; cualquier contacto que se reconoce indispensable con los Organos de Acotación se realizaría dentro del proceso y no fuera de él; la consulta de la Resolución a expedirse que según se nos informa se opera entre el Departamento de Reclamaciones y el de Acotación, quedaría fuera de lugar; en suma ante el Juez Administrativo de Primera Instancia, comparecería en pie de igualdad, el contribuyente y el departamento de acotación, y por lo tanto cualquiera de las dos partes o ambas podría interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Otra solución podría consistir en la supresión de los Departamentos de Reclamaciones; su personal pasaría a la actividad de acotación; los reclamos se presentarían directamente al Tribunal Fiscal, que sería de única instancia, como los Tribunales de México y Argentina.

Una tercera solución, intermedia, consiste en atribuir a los Departamentos de Reclamaciones facultades simplemente instructoras.

Competencia por razón de materia

El Tribunal tendría competencia para conocer de las reclamaciones siguientes:

a)—Sobre todos los aspectos de los impuestos que se encuentran bajo la administración de la Superintendencia Nacional de Contribuciones, y Caja de Depósitos y Consignaciones;

b)—De los impuestos y arbitrios administrados por los Concejos Municipales Distritales y Provinciales.

c)—De todos los demás ingresos fiscales, que sean cobrados por la Administración Pública, Entidad del Sub-Sector Público Independiente, y entidades privadas en su caso.

El Tribunal Fiscal tendría por lo tanto una doble función jurisdiccional:

a)—Como primera y única instancia en lo contencioso-administrativo, en relación a los impuestos administrados por la Superintendencia Nacional de Contribuciones;

b)—Como Tribunal de Apelaciones en relación a los arbitrios é impuestos administrados por los Concejos Municipales y Entidades Autónomas.

Naturaleza jurídica de la reclamación

Como vimos anteriormente, el recurso administrativo de reconsideración, ha ido evolucionando hasta convertirse en una demanda que abre el proceso contencioso-administrativo aún en la esfera del Poder Administrador; pero conviene examinar su naturaleza jurídica, para estudiar sus efectos.

Sin consideramos que la relación jurídico-tributaria tiene como fuente la ley, que refleja la voluntad de la mayoría, la actividad administrativa consiste en aplicar el supuesto teórico de la ley, a los hechos concretos, para que surja la obligación del pago del impuesto. Se conforma por lo tanto un título ejecutivo, al practicarse una liquidación ordenarse el giro del recibo, y al presentarse éste en cobranza. Frente a la ejecución, el contribuyente inconforme se presenta oponiendo a la pretensión administrativa, una diferente interpretación de la ley, distinta interpretación de los hechos, distintos hechos a los supuestos, hechos impeditivos o causales de extinción; se trata por lo tanto de una demanda de **oposición**; figura procesal que no es ajena a nuestro Derecho, puesto que el ejecutado en el proceso común, puede oponerse a la ejecución, y de esta oposición se corre traslado al ejecutante, quien debe absolver el trámite y la sentencia se referirá a si la oposición es fundada o no; de donde el opositor resulta ser demandante.

En consideración al carácter Público del Derecho Tributario, los efectos especiales que produce la oposición serían los siguientes:

a)—Reabrir la liquidación. b).—la aplicación por el Tribunal Administrativo de todas las normas legales vigentes, hayan sido o no invocadas por las partes. c)—falta de disponibilidad del proceso para el desistimiento, etc.

Como acción distinta a la de oposición, el contribuyente puede interponer una acción de declaración de certeza. Fundamento éste mi punto de vista en que según tendencia muy acentuada en estos últimos años, el propio contribuyente, efectúe su declaración y la liquidación del impuesto, procediendo a pagarlo; si se equívoca y

paga de menos puede ser sancionado con un recargo importante, es por lo tanto justificado se le dé oportunidad para demandar a la Administración, una declaración de certeza sobre la liquidación presentada, o sobre cualquier problema legal en relación con hechos ciertos de su negocio o de su patrimonio facilitando la prueba que sea necesaria. Esta acción, se distingue de la consulta en que esta última se formula sobre situaciones teóricas.

El Tribunal Fiscal conoció recientemente de un planteamiento semejante (caso Pomalca, Res. N° 40) en el que el recurrente manifestaba no sentirse obligado al pago de un impuesto por la concurrencia de circunstancias que según él le impedía la realización del hecho gravado; se tramitó como un reclamo y se resolvió como tal, no obstante que, se trataba de una objeción u oposición a una liquidación efectuada por la Administración; un posterior reclamo de “oposición” al pago de una sanción, fué declarado fundado en parte por el Tribunal, suspendiéndose el recargo durante el tiempo de tramitación del primer pedido por la duda razonable que tal pedido contenía.

Este caso jurisprudencial, nos ha servido de base para sugerir la reglamentación de esta acción de declaración de certeza.

Una tercera acción reconocida al contribuyente, es la de repetición del pago indebido; esta acción supone que no se hizo uso de ninguna de las dos antes enumeradas; sin embargo debe ser diferenciado de la “oposición”, por razón de término; la “oposición” deberá interponerse dentro de un término breve, (tres meses podría sugerirse), en cambio la de pago indebido conforme con el art. 1281 del C.C. puede interponerse mientras no haya vencido la prescripción de la acción fiscal. El factor pago no es suficiente medio de diferenciación, estando al principio “**solve et repete**” que se aplica en un buen número de impuestos.

Expedida la Resolución del Tribunal Fiscal, queda aún al contribuyente la acción ante el Poder Judicial. Pienso que debe continuar este procedimiento, y no sustituirlo con un recurso impugnativo de apelación o de nulidad.

Concluida la primera fase del proceso contencioso tributario, con una Resolución minuciosamente motivada, en un elevado porcentaje de casos el contribuyente ya no acude al Poder Judicial; podría determinarse tal vez en un 5% de las Resoluciones del Tribunal que han sido objetadas judicialmente.

La acción ante el Poder Judicial es impugnativa de la Resolución del Tribunal Fiscal; equivale en el proceso civil ordinario, a

la acción conocida con el nombre de “contradicción de sentencia”, puesto que la Resolución expedida por el Tribunal Fiscal, tiene fuerza de cosa juzgada formal y dá lugar a la ejecución de lo ordenado; para la acción judicial el principio de “solve et repete” es absoluto.

Este proceso estará regulado, como dijimos antes por reglas especiales contenidas en el Código Tributario, en consideración a su naturaleza especial; las normas comunes del proceso civil tienen el carácter de supletorias.

Para completar esta enumeración de acciones, debemos referirnos al **Habeas Corpus**, que según algunos podría interponerse contra la Administración Fiscal. A este respecto debe recordarse que el Habeas Corpus tiene como fundamento la defensa de los derechos individuales y sociales establecidos en la Constitución y tiene el efecto de paralizar el acto Administrativo generalmente discrecional que viola esas garantías, por lo tanto la Resolución que ampara un **Habeas Corpus** es temporal, no incide sobre el fondo del problema mismo; además se trata de un recurso extraordinario que debe ejercitarse cuando no existe otra vía legal para el reclamo.

Recordemos que en México las Resoluciones del Tribunal Fiscal sólo admiten el recurso de amparo y no la acción ordinaria, o sea sólo se cautela las garantías formales del proceso.

Por estas razones, creo que el Habeas Corpus no es recurso que proceda ejercitarse contra una Resolución del Tribunal Fiscal, en el Perú, donde el contribuyente tiene amplio campo de defensa.

Por último, la Administración Fiscal, tendría también facultad para interponer demanda ante el Poder Judicial contra una sentencia del Tribunal Fiscal que siendo favorable al contribuyente, la considere equivocada; para el ejercicio de esta acción, se requeriría de una autorización emanada del Ministro de Hacienda a fin de evitar que proliferen estas demandas contra toda Resolución que fuera favorable al contribuyente.

CONCLUSIONES

- I.—El último libro del Código Tributario estará dedicado a la regulación del Proceso Contencioso-Tributario.
 - II.—El Código deberá establecer en títulos separados, las normas procesales comunes al proceso en sus dos fases: ante el Tribunal Fiscal como órgano jurisdiccional administrativo y ante el Poder Judicial; además las reglas específicas para cada una de ellas.
 - III.—El Código contendrá normas que garanticen la independencia del Tribunal Fiscal en sus decisiones y la especialización, permanencia é idoneidad moral de sus miembros.
 - IV.—El Código contendrá normas que garanticen a las partes: Contribuyente y Administración Activa la realización del contradictorio en un plano de igualdad.
 - V.—El Tribunal Fiscal será de única instancia para los tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Contribuciones y será Tribunal de apelaciones para los Arbitrios é Impuestos administrados por los Concejos Municipales y Entes autónomos.
 - VI.—El Código contendrá las reglas procesales comunes para las reclamaciones que se interpongan ante los Concejos Municipales, a fin de uniformar el procedimiento.
 - VII.—El Código deberá reconocer las acciones de: oposición; de declaración de certeza y repetición de pago indebido.
 - VIII.—La acción ante el Poder Judicial no podrá contener otra pretensión que la ejercitada ante el Organo Jurisdiccional Administrativo, ni podrá fundarse en hechos distintos como tampoco aducir hechos impeditivos o extintivos no discutidos en el proceso previo.
-