

Universidad de Lima  
Escuela de Posgrado  
Maestría en Tributación y Política Fiscal



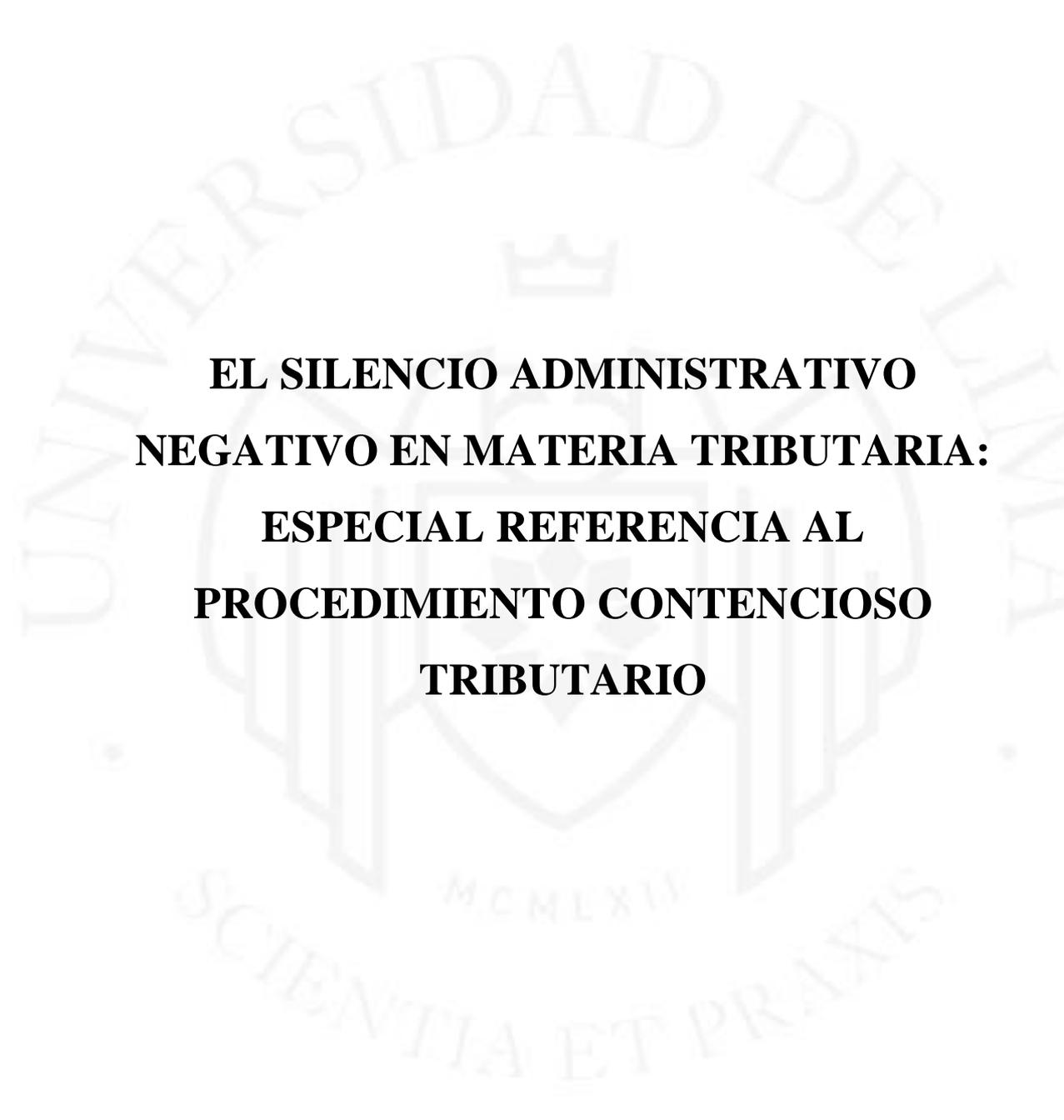
**EL SILENCIO ADMINISTRATIVO  
NEGATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA:  
ESPECIAL REFERENCIA AL  
PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en  
Tributación y Política Fiscal

**María Briseida Villanueva Ramos  
20122460**

Lima – Perú  
Mayo 2017





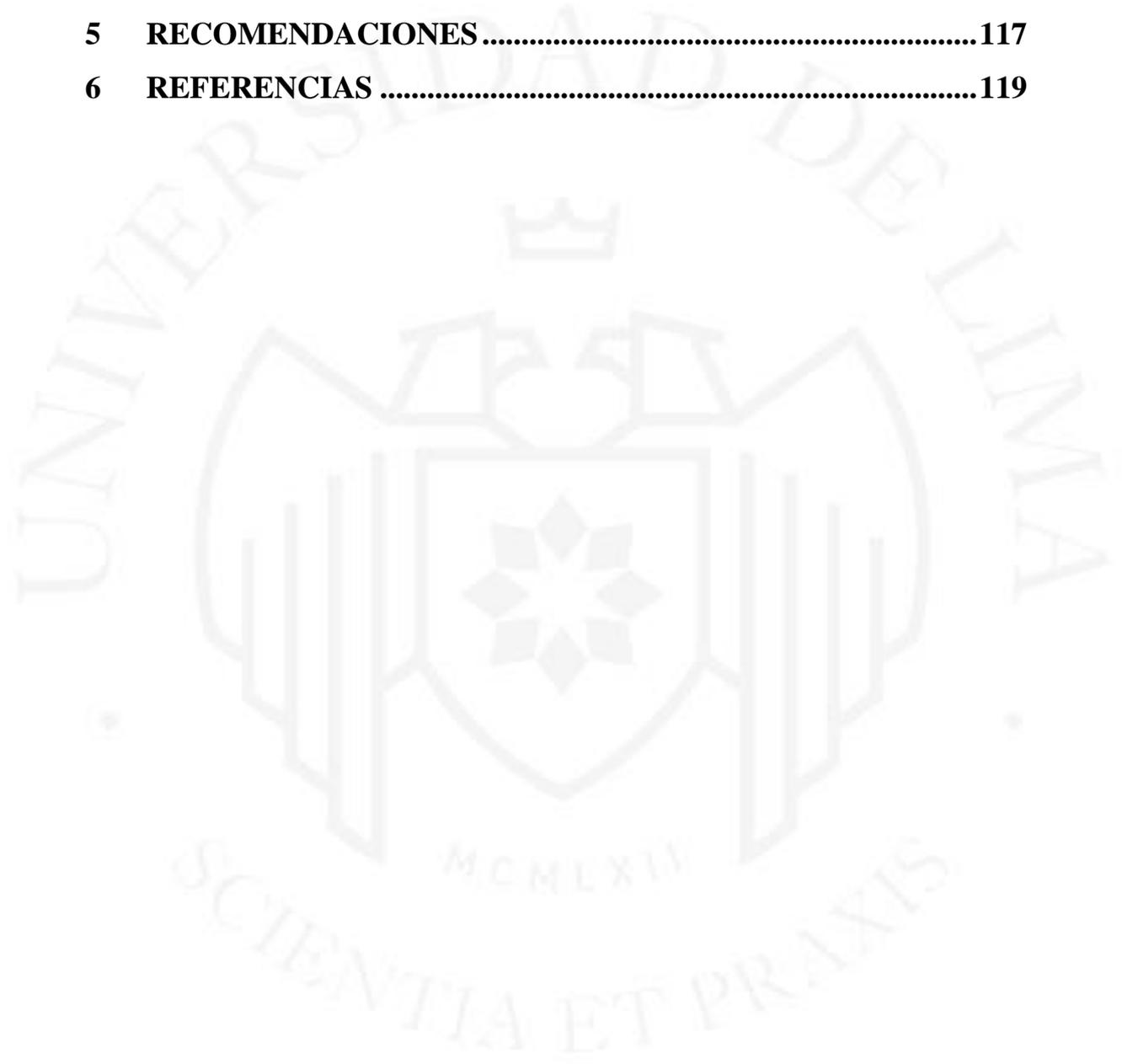
**EL SILENCIO ADMINISTRATIVO  
NEGATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA:  
ESPECIAL REFERENCIA AL  
PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO**

## **TABLA DE CONTENIDO**

<b>1</b>	<b>CAPÍTULO I: EL SILENCIO ADMINISTRATIVO COMO GARANTÍA ANTE LA INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA .....</b>	<b>4</b>
1.1	La inactividad estatal .....	4
1.2	El Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, el Debido Proceso, el Plazo Razonable y el Principio de Seguridad Jurídica.....	6
1.2.1	El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.....	7
1.2.2	El derecho al debido proceso.....	11
1.2.3	El derecho al plazo razonable.....	15
1.2.4	El principio de seguridad jurídica. ....	22
1.3	El procedimiento administrativo: fines y principios. ....	25
1.4	El silencio administrativo como garantía del administrado y su clasificación .....	31
1.5	Regulación del Silencio Administrativo en el ordenamiento peruano.....	42
1.6	El silencio administrativo negativo en materia tributaria conforme a la Ley del Silencio Administrativo y sus recientes modificaciones.....	50
1.7	Conclusiones preliminares.....	52
<b>2</b>	<b>CAPÍTULO II: EL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN LOS PRINCIPALES PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS .....</b>	<b>56</b>
2.1	El silencio administrativo en los procedimientos tributarios	56
2.2	El procedimiento contencioso tributario. ....	61

2.3 El Silencio Administrativo Negativo en la Fase de Apelación y la Demora en resolver del Tribunal Fiscal. ....	65
2.4 Conclusiones preliminares.....	72
<b>3 CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA ANTE LA FALTA DE SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO COMO MEDIO DE CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y POSIBLES SOLUCIONES .....</b>	<b>75</b>
3.1 Supuestos en los cuales el procedimiento Contencioso Tributario como vía obligatoria, no resulta eficaz para la resolución de una controversia .....	75
3.1.1 Existencia de reiterada jurisprudencia en contra de los contribuyentes.....	77
3.1.2 Cuando la materia en discusión se refiera a afectación de derechos constitucionales.....	79
3.2 Instrumentos legales para la protección del derecho a obtener una decisión motivada dentro de un plazo razonable.....	84
3.2.1 Queja contra el Tribunal Fiscal. ....	85
3.2.2 Interposición de una demanda de amparo. ....	88
3.2.3 Inejecución del acto administrativo.....	92
3.2.4 Inejecución de intereses moratorios durante el contencioso tributario .....	95
3.2.5 Prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria.....	97
3.3 Soluciones frente a la falta de respuesta expresa del Sistema Jurídico.....	98
3.3.1 La vía administrativa como medio alternativo de solución de controversias en el procedimiento contencioso tributario.....	99

3.3.2	Establecimiento de una instancia única en el Proceso Contencioso Tributario. ....	102
3.3.3	El proceso contencioso administrativo y la analogía como instrumento para iniciar la vía judicial. ....	104
<b>4</b>	<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>113</b>
<b>5</b>	<b>RECOMENDACIONES</b> .....	<b>117</b>
<b>6</b>	<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>119</b>



## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla1 Aplicación de Analogía .....	109
-------------------------------------	-----



## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 La Aplicación del Silencio Administrativo en los TUPA .....	48
Figura 2.1 El Silencio Administrativo en el TUPA de SUNAT .....	59
Figura 2.2 Expedientes Ingresados Vs. Expedientes Ingresados (marzo 2015- febrero 2016) .....	69
Figura 2.3 Expedientes Ingresados Vs. Expedientes Sesionados (abril 2016-marzo 2017) .....	70
Figura 2.4 Evolución del Pasivo de Expedientes Pendientes de Sesión.....	71



## ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO 1: OFICIO N° 2528-2016-EF/45.01 .....	131
---	-----



# INTRODUCCIÓN

Conforme al numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú “son principios y derechos de la función jurisdiccional: la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”, ambos considerados como derechos fundamentales.

Mientras que el Derecho a la Tutela Jurisdiccional consiste en el derecho que tiene toda persona a acceder a los tribunales y que lo decidido en ellos, sea cumplido de manera efectiva; el derecho al debido proceso supone una serie de principios al interior del proceso que garantizan entre otras cosas el derecho a obtener una decisión motivada dentro de los plazos establecidos.

En la práctica, estos derechos están siendo transgredidos por la Administración Tributaria cuando no cumple con resolver las solicitudes de los administrados, dentro de los plazos establecidos por ley o cuando su inactividad se mantiene más allá del plazo razonable para poner fin a las controversias que pudieran suscitarse, tal y como demostraremos en el presente Trabajo de Investigación.

Con la finalidad de evitar esta situación, el ordenamiento jurídico nos ofrece la posibilidad de optar por la aplicación del Silencio Administrativo Negativo o del silencio administrativo positivo.

Estos instrumentos se encuentran regulados en la Ley de Procedimiento Administrativo General Ley N° 27444 y se encuentran establecidos de manera expresa para algunos procedimientos administrativos tributarios en diversas normas legales especiales.

No obstante ello, la aplicación de esta institución lejos de contribuir al cumplimiento de los plazos por parte de la autoridad administrativa, resulta de confusa aplicación y no ha aportado soluciones para agilizar la resolución de controversias en materia tributaria.

Esta problemática es visible en el procedimiento contencioso tributario, específicamente, en la fase de apelación que se encuentra bajo responsabilidad del Tribunal Fiscal.

En efecto, según veremos en el desarrollo del presente Trabajo de Investigación, es por todos conocida la demora en resolver por parte de la ya mencionada institución, debido al pasivo de expedientes que viene arrastrando desde hace ya varios años atrás.

Frente a ello, el contribuyente se encuentra desprotegido, ya que no existe norma expresa que permita la aplicación del silencio administrativo negativo en esta etapa del procedimiento, que haga viable que concluya el Procedimiento Administrativo, que no da solución a la controversia y abra la posibilidad de acudir a la fase judicial. Es así que, demostraremos que existe afectación al derecho a la tutela judicial efectiva.

Este hecho ocasiona que la materia controvertida, quede sin solución por un período indeterminado de tiempo y que como consecuencia, el contribuyente retrase o pierda decisiones de negocio, o que se cree incertidumbre respecto a las políticas adoptadas a futuro.

Si bien es cierto, recientemente, se han dado herramientas para mitigar las consecuencias negativas que ocasiona la demora del Tribunal Fiscal en la fase de apelación, tales como la suspensión de intereses moratorios mientras no culmine la fase administrativa, o a través de la prescripción de los adeudos, consideramos que estas medidas no solucionan el problema de fondo, tal y como desarrollaremos mas adelante.

De esta manera, consideramos que es necesario buscar soluciones que permitan la protección efectiva de los derechos transgredidos atendiendo a que estos tienen el carácter de derechos fundamentales, los mismos que todo Estado Constitucional de Derecho pretende defender. Este es el objetivo del presente Trabajo de Investigación.

Finalmente, es preciso aclarar que por razones metodológicas, en el presente Trabajo de Investigación no estamos incluyendo al procedimiento de fiscalización, ni al procedimiento sancionador en materia tributaria, ello debido a que ambos son casi siempre iniciados de oficio por la propia entidad administradora de tributos.



# **CAPÍTULO I: EL SILENCIO ADMINISTRATIVO COMO GARANTÍA ANTE LA INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**

Uno de los fines que persigue todo Estado Constitucional de Derecho, es garantizar la plena vigencia y el cumplimiento de los derechos que la Constitución reconoce de manera expresa, o aquellos que se encuentran consignados en ella de manera implícita.

Para lograr este objetivo, las normas con rango legal e infralegal, deben contener los instrumentos adecuados para la protección de estos derechos. Este es el caso del silencio administrativo, que nace como un mecanismo cuya finalidad es garantizar que el administrado no se vea afectado por la inacción de la Administración cuando esta no emite pronunciamiento dentro de los plazos establecidos para ello. Con esta omisión, en la práctica se transgreden derechos fundamentales y principios que nuestro ordenamiento jurídico reconoce.

Es así que en el presente capítulo mostraremos cómo la inacción de la Administración constituye una afectación al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, al debido procedimiento y al principio de seguridad jurídica, para luego exponer de qué manera el silencio administrativo pretende aplacar este peligro y si logra este propósito.

## **1.1 La inactividad estatal**

No es posible iniciar el presente Trabajo de Investigación, sin antes indicar por qué es tan nociva para una sociedad, la inactividad estatal mencionada líneas arriba. Para arribar a ello, empezaremos por definir cuál es la función de la Administración Pública.

Para autores como Marcos Gómez Puente, en un Estado Social de Derecho, el papel de la Administración Pública está orientado a:

Dinamizar en concretas prestaciones jurídicas y materiales los postulados de la acción estatal destinada a satisfacer los intereses generales y ciudadanos. De esta manera, el autor concibe a la Administración Pública como una organización dinámica, servicial e instrumental, destinada a satisfacer los requerimientos que al Estado realizan los particulares. (Como se citó en Huapaya Tapia 2006, p. 565)

Se colige de lo anterior, que para Gómez Puente, el Estado es un ente que por su naturaleza debe prestar servicios, lo cual supone un hacer. Lo contrario a ello sería la inactividad, que implica un comportamiento anormal de la Administración Pública. (Como se citó en Huapaya Tapia, 2006, p.565).

No está demás precisar que, en este papel activo que cumplen las entidades gubernamentales, no se pueden dejar de lado las reglas específicas que establezcan los límites de actuación de la Administración y definan claramente sus atribuciones. Como recordaremos, toda actividad estatal es reglada, lo cual supone la existencia de parámetros específicos para el ejercicio de las facultades gubernamentales, ello abarca inclusive a aquellos aspectos en los cuales las entidades gubernamentales cuentan con facultades discrecionales.<sup>1</sup>

Es así que, el accionar administrativo, se circunscribe al principio de legalidad que: “es el parámetro que: a) posibilita la acción administrativa y b) encauza la acción administrativa mediante la imposición de deberes y límites a la misma.” (Espinoza-Saldaña Barrera, 2006, p. 571).

En consecuencia, la función estatal constituye “un hacer”, dentro de los parámetros legalmente previstos. De esta forma, la falta de pronunciamiento ante un conflicto supone un no hacer, lo cual es contrario a la legalidad.

---

<sup>1</sup> Frente a riesgos como los del abuso de poder o la desviación del poder, yéndose más allá de las competencias asignadas o empleándolas en un sentido distinto al cual nos fueron confiadas, es que se entiende la consideración por la cual el grueso de las atribuciones de las Administraciones Públicas son regladas, y por ende, se ejercen de acuerdo con parámetros previamente establecidos. Incluso cuando se admite cierto margen de discrecionalidad a nivel administrativo, éste no puede confundirse con arbitrariedad, por lo cual la actuación administrativa debe siempre respetar siquiera mínimos parámetros de razonabilidad y racionalidad. (Espinoza-Saldaña Barrera, 2006, p. 400).

Y es que la inactividad administrativa es “la constatación de una situación de pasividad o inercia de la Administración, que convierte dicha situación en una omisión por infracción de un deber legal de obrar o actuar” (García Novoa, 2001, p. 20).

Dicha inactividad administrativa, puede presentarse como:

- La inactividad formal, que consiste en la falta de resolución de una petición dentro de un procedimiento administrativo.
- La inactividad material, que:

Es la omisión o ausencia de una actuación administrativa debida que no consiste en la emisión de un acto jurídico (de cualquier tipo, sino en un no hacer o no dar (o no pagar) de distinta naturaleza..., por ejemplo, la falta de puesta en marcha de actividades materiales cuando sean obligatorias o exigibles jurídicamente, la no prestación de un servicio ya creado. (León Pinedo, 2006, p. 896)

Para efectos de la presente investigación, nos referimos específicamente a la inactividad formal, la misma que por los argumentos antes expuestos, supone una afectación al “principio de legalidad de la Administración (art. 45° de la Constitución, art. 51° de la Constitución), así como el deber específico del Estado de lograr el bienestar general de la Nación (art. 44° de la Constitución).” (Huapaya Tapia, 2006, p. 575).

Adicionalmente, la inactividad administrativa también implica una transgresión a los derechos de acceso a la justicia, al debido procedimiento y al principio de seguridad jurídica, en razón a los argumentos que expondremos a continuación.

## **1.2 El Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, el Debido Proceso, el Plazo Razonable y el Principio de Seguridad Jurídica.**

En primer lugar recordemos que el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva son dos derechos reconocidos constitucionalmente en el numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú (1993) el cual señala que: “son

principios y derechos de la función jurisdiccional: la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”. Para muchos ambos derechos se encuentran en relación de género a especie, mientras que para otros son casi sinónimos, como lo veremos posteriormente.

Ambos derechos constituyen “la piedra angular del sistema procesal de tutela de los derechos, sea cual fuere el orden jurisdiccional existente (civil, penal, de familia, constitucional, contencioso administrativo).” (Huapaya Tapia, 2006, p. 392). Por este motivo, su defensa y aplicación efectiva, resulta de vital importancia.

Para entender mejor estas ideas, corresponde ahora desarrollar el contenido de cada uno de ellos, empezando por el derecho a la tutela judicial efectiva.

### **1.2.1 El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.**

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es “un derecho fundamental prestacional, consistente en la obligación que le asiste al Estado de estructurar todos los medios posibles para que en todo momento exista la capacidad de brindar tutela jurídica a aquellos que la soliciten.” (Huapaya Tapia, 2006, p. 391).

Así, el artículo 4º del Código Procesal Constitucional (Ley N° 28237, 2004) define a la tutela procesal efectiva como:

aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan, de modo enunciativo, sus derechos de libre acceso al órgano jurisdiccional, a probar, de defensa, al contradictorio e igualdad sustancial en el proceso, a no ser desviado de la jurisdicción predeterminada ni sometido a procedimientos distintos de los previstos por la ley, a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal.

Es preciso aclarar que si bien es cierto, esta norma pretende definir el ámbito de aplicación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, el contenido de este derecho no debe entenderse agotado en los aspectos mencionados en el artículo antes citado.

En efecto, al referirnos a un derecho fundamental, el contenido del mismo no debe desprenderse de la literalidad de una norma, sino que dicho derecho se llena de contenido a partir de los principios, valores y demás derechos fundamentales que la constitución reconoce<sup>2</sup>. Por este motivo, este derecho, puede abarcar también otros aspectos no mencionados expresamente en la norma antes indicada.

De esta manera, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, es un derecho de naturaleza procesal, de contenido complejo y que abarca una serie de aspectos que deben ser respetados antes del inicio de un proceso, durante el desarrollo del mismo y a su término.

Es así que, un sector de la doctrina, reconoce en este derecho, dos planos de acción: tutela jurisdiccional efectiva antes y durante el proceso.

La tutela jurisdiccional antes del proceso [el subrayado es nuestro] opera como aquél derecho que tiene toda persona de exigir al Estado provea a la sociedad de determinados requisitos materiales y jurídicos, los cuales son indispensables para resolver un proceso judicial en condiciones satisfactorias, tales como: un órgano estatal encargado de la solución de conflictos y eliminación de incertidumbres con relevancia jurídica ... otro elemento es proveer la existencia de normas procesales que garanticen un tratamiento expeditivo del conflicto llevado a juicio. Por su parte, la tutela judicial durante el proceso [el subrayado es nuestro] engloba un catálogo de derechos esenciales que deben ser provistos por el Estado a toda persona que se constituya como parte en un proceso judicial. (Cárdenas Torres, 2014)

---

<sup>2</sup> Así lo concibe el Tribunal Constitucional peruano cuando “considera que la determinación del contenido esencial de los derechos fundamentales no puede determinarse a priori, es decir, al margen de los principios, valores y los demás derechos fundamentales que la constitución reconoce” (STC N° 1417-2005-AA/TC, 2005)

De esta manera, el contenido del derecho a la tutela jurisdiccional comprende en la fase anterior al inicio del proceso: el derecho a acceder a los tribunales de justicia, a fin de poner en marcha el aparato judicial estatal para poder tener un pronunciamiento sobre una causa determinada.

Este aspecto tiene como correlato el derecho de acción que en palabras del Tribunal Constitucional es: “la facultad o poder jurídico del justiciable de acudir al órgano jurisdiccional en busca de tutela efectiva, independientemente de que se cumpla con los requisitos formales o de que su derecho sea fundado.” (STC N° 2293-2003-AA/TC, 2004).

De esta forma, este derecho se trastoca cuando el Estado impide el acceso a la justicia, impone trabas que disuaden al ciudadano a no poner en marcha un proceso, como el pago de tasas elevadas para la interposición de una demanda, cuando se emplea de manera indiscriminada el principio solve et repete, o cuando en vista de la actuación de los organismos administrativos, es conocida la excesiva demora en resolver, lo cual hace que el ciudadano prefiera asumir las consecuencias de una posible aplicación inadecuada de una norma, que iniciar un procedimiento administrativo cuyo pronunciamiento firme verá la luz varios años después de haber sido iniciado.

Es preciso aclarar que el derecho de acción, no crea la obligación al Estado de pronunciarse siempre a favor de la pretensión del ciudadano, únicamente supone la obligación de poner en marcha el mecanismo que permita que la pretensión del ciudadano pueda ser oída y dependiendo del criterio del juzgador, culmine con un pronunciamiento a favor o en contra de la posición del ciudadano.

Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional cuando sobre este punto precisa lo siguiente:

No es, pues, que el resultado favorable este asegurado con solo tentarse un petitorio a través de la demanda, sino tan solo la posibilidad de que el órgano encargado de la administración de justicia pueda hacer del mismo un elemento de análisis con miras a la

expedición de un pronunciamiento cualquiera que sea su resultado. (STC N° 763-2005-PA/TC, 2005)

Otro de los aspectos que comprende el derecho a la tutela judicial, es el derecho a obtener un pronunciamiento debidamente motivado, aspecto consagrado en el inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú (1993)<sup>3</sup>.

Este derecho es importante por cuanto el ciudadano requiere conocer cuál fue el razonamiento que condujo al juez a pronunciarse de una manera determinada. Con este precepto se pretende limitar la discrecionalidad del juzgador y evitar las arbitrariedades, favoreciendo el adecuado ejercicio del derecho de defensa, ya que “permite que la parte desfavorecida pueda conocer en qué momento del razonamiento del juez se encuentra la discrepancia con lo señalado por ella y así facilitar la impugnación de dicha resolución haciendo énfasis en el elemento discordante.” (Cárdenas Torres, 2014)

Este derecho a la obtención de una resolución motivada, se complementa con la idea de que la misma debe ser emitida en un plazo razonable. Aspecto que dejaremos abierto para ser desarrollado con mayor profundidad en las líneas siguientes, dado que si bien es cierto es un aspecto contenido en el derecho a la tutela judicial efectiva, encuentra su desarrollo dentro del derecho al debido proceso.

Finalmente, otro de los aspectos principales del derecho a la tutela judicial efectiva que se manifiesta al término del proceso, lo conforma el derecho a la efectividad de las resoluciones. En efecto, de acuerdo con el Tribunal Constitucional Peruano, el derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales es una manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional reconocido en nuestra Constitución (artículo 139, inciso 3).

Si bien nuestra Carta Fundamental no se refiere en términos de significado a la “efectividad” de la tutela jurisdiccional, resulta claro que la tutela jurisdiccional que no

---

<sup>3</sup> “ Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

...

5.- La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan”.

es efectiva, no es tutela. En este sentido, el derecho al cumplimiento efectivo y, en sus propios términos, forma parte inescindible del derecho a la tutela jurisdiccional a que se refiere el artículo 139.3 de la Constitución (STC N° 4119-2005-PA/TC, 2005).

Habiéndose establecido el contenido del derecho a la tutela jurisdiccional, nos preguntamos de qué manera se ve afectado por la inactividad de la administración cuando esta, no emite un pronunciamiento dentro de un procedimiento administrativo.

Dejaremos esta interrogante abierta, para responderla luego de expuesto el contenido del derecho al debido proceso, que es la especie del género tutela judicial efectiva, y que por tanto, la afectación a este último derecho, supone específicamente una transgresión al derecho al debido proceso.

### **1.2.2 El derecho al debido proceso.**

En efecto, este derecho forma parte del contenido del derecho a la tutela judicial efectiva, tal y como lo indica numerosa jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Al respecto, no existe un criterio uniforme en la doctrina, en tanto un sector de esta manifiesta que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y el derecho al debido proceso son idénticos o equivalentes, mientras que otros consideran que su relación es de género a especie, tal y como manifestamos en el párrafo anterior.

No es objeto de nuestro trabajo ahondar en dicha discusión, pero es preciso mencionarla e indicar que, para efectos de la presente investigación, consideraremos esta última opción, la misma que es adoptada por el Tribunal Constitucional Peruano, quien considera a “la tutela judicial efectiva como el marco objetivo y el debido proceso como expresión subjetiva específica” (STC N° 8123-2005-PHC/TC, 2005).

Para el Tribunal Constitucional:

mientras que la tutela judicial efectiva supone tanto el derecho de acceso a los órganos de justicia como la eficacia de lo decidido en la sentencia, es decir una concepción garantista y tutelar que encierra todo lo concerniente al derecho de acción frente al poder

deber de la jurisdicción, el derecho al debido proceso, en cambio, significa la observancia de los derechos fundamentales esenciales del procesado, principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso como instrumento de tutela de los derechos subjetivos (STC N° 8123-2005-PHC/TC, 2005).

Aclarado todo lo anterior, corresponde ahora analizar cuál es el contenido del derecho al debido proceso como especie del derecho a la tutela judicial efectiva.

Podemos apreciar que supone una dimensión objetiva y otra subjetiva.

La dimensión objetiva está constituida por los elementos constitutivos y legitimadores de todo el ordenamiento jurídico que contiene valores materiales sobre los cuales se estructura la sociedad. Es decir, en esta dimensión, el debido proceso se configura como un principio. Por otro lado, en su dimensión subjetiva, el debido proceso se manifiesta como un derecho fundamental, destinado a proteger a toda persona de las intervenciones arbitrarias del Estado e incluso de terceros (Fernández Cartagena, 2013, p. 33)

También es preciso reconocer que, el contenido de este derecho se descompone a su vez en dos:

- El debido Proceso adjetivo, que supone el respeto de las formas al interior del proceso, considerándolas no como un fin en sí mismo, sino cumpliendo con las mismas en atención a la finalidad que persiguen.
- El debido proceso sustantivo, que se refiere a que no basta con un proceso válido, sino que también se requiere que la resolución que de fin a una controversia, revista razonabilidad.

Es en virtud de ello que, el derecho al debido proceso es considerado por el Tribunal Constitucional como un derecho continente:

En efecto, su contenido constitucionalmente protegido comprende una serie de garantías, formales y materiales, de muy distinta naturaleza, que en conjunto garantizan que el procedimiento o proceso en el cual se encuentre inmerso una persona, se realice y

concluya con el necesario respeto y protección de todos los derechos que en él puedan encontrarse comprendidos (STC N° 7289-2005-PA/TC, 2006).

En este sentido, entre los derechos que debe respetar todo proceso debido, tenemos: El derecho a un juez ordinario, el derecho a la asistencia de letrado, el derecho a la presunción de inocencia, el derecho de información, el derecho de defensa, el derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas, el derecho a probar, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho a la cosa juzgada, entre otros derechos.

No obstante la importancia del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y del derecho al debido proceso, existen ocasiones en las cuales son los propios organismos estatales, quienes con su inactividad transgreden estos derechos. Este hecho se produce cuando las entidades, incumplen el deber de emitir un pronunciamiento motivado dentro de los plazos establecidos para ello.

Este último aspecto, tiene su origen en el derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, el mismo que forma parte del contenido del derecho al debido proceso y para efectos de esta investigación, merece ser desarrollado con mayor detenimiento mas adelante.

Antes de pasar a ello, es necesario hacer un paréntesis y determinar si todos los derechos hasta ahora expuestos también son de obligatorio cumplimiento en un procedimiento administrativo, ya que históricamente, estos derechos se entienden desarrollados al interior de un proceso judicial.

La respuesta es afirmativa, así lo ha considerado el Tribunal Constitucional, cuando en la resolución mencionada anteriormente, precisa que:

el derecho al debido proceso, reconocido en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución (1993), es un derecho cuyo ámbito de irradiación no abarca exclusivamente el campo judicial, sino que se proyecta, con las exigencias de su respeto y protección, sobre todo órgano, público o privado, que ejerza funciones formal o materialmente jurisdiccionales.

Este reconocimiento se fundamenta en que todo organismo estatal, se encuentra vinculado al cumplimiento de los preceptos constitucionales, de tal manera que si la Administración “resuelve sobre asuntos de interés de los administrados, y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional” (STC N° 04944-2011-PA/TC, 2012).

De esta forma, el Tribunal Constitucional concluye que tanto el derecho al debido proceso, como los derechos que este contiene, pueden ser invocados no solo en a nivel judicial, sino también al interior de un procedimiento administrativo, por lo tanto, es posible hablar de un debido procedimiento administrativo (STC N° 03891-2011-PA/TC, 2012).

Este punto, no sólo reviste reconocimiento a nivel jurisprudencial, sino que está legalmente reconocido en la Ley de Procedimiento Administrativo general (LPAG), (Ley N° 27444, 2001) la cual en el numeral 1.2 del artículo IV reconoce como uno de los principios del procedimiento administrativo al principio del debido procedimiento.

Este principio del debido procedimiento administrativo, al igual que el derecho al debido proceso, comprende entre otras cosas, el derecho a oír y ser oído, el derecho a producir y ofrecer pruebas, derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, el derecho a obtener un pronunciamiento dentro de un plazo razonable, el derecho a impugnar las decisiones de la Administración.

En palabras de Gamba Valega (2012):

Se trata pues, de un conjunto de garantías indisponibles por parte del legislador-y también, por la Administración-, que forman parte de la estructura misma del iter procedimental, sin las cuales, el procedimiento no podrá alcanzar su objetivo final (emisión válida de un acto administrativo) (p. 123).

En conclusión, cuando la Administración resuelve controversias, debe velar por el respeto al debido procedimiento en sede administrativa, el mismo que tiene como parte de su contenido, al derecho a obtener un pronunciamiento dentro de un plazo razonable tal y como lo veremos a continuación.

No es nuestro propósito, desarrollar cada uno de los derechos que compone el contenido del derecho al debido proceso o al debido procedimiento administrativo, pero sí es de vital importancia, extraer de su contenido algunos aspectos que están íntimamente vinculados con el tema aquí tratado, tal y como es el caso del derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas.

### **1.2.3 El derecho al plazo razonable.**

También conocido como el derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, encuentra mayor desarrollo en materia penal. A pesar de no encontrarse reconocido de manera expresa en nuestra constitución, está implícito como parte del contenido de los derechos al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva, tal y como lo señala el Tribunal Constitucional.<sup>4</sup>

Su carácter implícito en la Constitución, se pone de manifiesto cuando la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución Política del Perú (1993), precisa que las normas relacionadas con derechos y libertades se interpretan conforme a los tratados sobre derechos humanos ratificados por el Perú.

Dentro de los Tratados suscritos por el Perú, se encuentra la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José, 1969), la misma que en su artículo 8.1, establece que:

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable [el subrayado es nuestro], por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones en orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

---

<sup>4</sup> Este Tribunal considera pertinente recordar que si bien el derecho de ser juzgado dentro de un plazo razonable no se encuentra expresamente contemplado en la Constitución, tal derecho está implícito en los derechos al debido proceso y la tutela y, por tanto, guarda relación con el pleno respeto de los principios de proporcionalidad, razonabilidad, subsidiariedad, necesidad, provisionalidad y excepcionalidad que deben observar durante y al interior de un proceso constitucional (STC N° 618-2005-HC/TC, 2005).

En concordancia con lo anterior, se encuentra el inciso 5 del artículo 7° del cuerpo legal antes mencionado, cuando manifiesta que: “Toda persona privada de su libertad tiene derecho a recurrir ante un juez o tribunal competente, a fin de que éste decida, sin demora, sobre la legalidad de su arresto o detención”.

En consecuencia, al estar el derecho al plazo razonable reconocido de manera expresa en la Convención Americana, suscrita por el Perú, y atendiendo a lo expresado por la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución, se entiende que este concepto debe también ser considerado como parte del contenido de los derechos que nuestra Constitución busca garantizar.

Vista la plena vigencia del derecho al plazo razonable en nuestro ordenamiento, pasaremos a explicar su finalidad, la misma que consiste en:

Impedir que los acusados permanezcan durante largo tiempo bajo acusación y asegurar que su tramitación se realice prontamente. En consecuencia, el derecho a que el proceso tenga un límite temporal entre su inicio y fin, forma parte del núcleo mínimo de derechos reconocido por el sistema internacional de protección de derechos humanos y, por tanto, no puede ser desconocido (STC N° 618-2005-HC/TC , 2005).

En consecuencia, la demora en dar solución a las controversias, no debe ser entendida como algo “normal”, propio de toda entidad pública, ni mucho menos debe ser considerado un hecho común, anecdótico frente al cual sólo queda esperar con paciencia y orar para que cuando se emita un pronunciamiento, no se hayan producido daños irreversibles para el particular.

La dilación en la resolución de conflictos constituye una transgresión de derechos fundamentales, lo cual implica que no se estaría cumpliendo con las finalidades perseguidas por un Estado Constitucional de Derecho.

Así lo ha hecho saber el Tribunal Constitucional, cuando precisa que:

la naturaleza y características propias del Estado Constitucional, así como las obligaciones internacionales asumidas por el estado en materia de derechos humanos,

exigen la necesidad insoslayable de que la justicia sea impartida dentro de un plazo razonable y sin dilaciones indebidas o demoras injustificadas ( STC N° 05350-2009-HC/TC, 2010).

Habiéndose establecido la importancia de este derecho, es preciso establecer su contenido, ya que el término “plazo razonable”, resulta por sí sólo ambiguo.

De esta manera, diremos que, “el plazo razonable no es igual o equivalente al plazo legalmente establecido para resolver la generalidad de los casos, sino que depende en gran medida de las circunstancias especiales de cada caso concreto” (Díaz González & Guzmán Álvarez, 2015, p. 26)

Nos enfrentarnos a un tema casuístico, por ello y para que el tema no quede en la nebulosa, el Tribunal Constitucional ha recogido criterios a tomar en cuenta para determinar el inicio y el término del plazo razonable en materia penal, los mismos que ha extraído de jurisprudencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Dichos criterios son:

- a. apreciar en relación con la duración total del proceso penal que se desarrolla en contra de cierto imputado (análisis global del procedimiento), hasta que se dicta la sentencia definitiva y firme (diez ad quem), incluyendo los recursos de instancia que pudieran eventualmente presentarse.
- b. El plazo razonable del proceso penal comienza a computarse (diez a quo) cuando se presenta el primer acto del proceso dirigido en contra de determinada persona como probable responsable de cierto delito, que a su vez puede estar representado por: i) la fecha de aprehensión o detención judicial preventiva del imputado; o ii) la fecha en que la autoridad judicial toma conocimiento del caso. ( STC N° 05350-2009-HC/TC, 2010).

Habiéndose delimitado las fronteras en las cuales transcurre el plazo para absolver la controversia, nos preguntamos ahora, cuáles son los criterios para determinar la razonabilidad de este período de tiempo. El Tribunal Constitucional ha identificado tres

aspectos fundamentales a tomar en consideración los cuales han sido plasmados en las sentencias STC N° 05350-2009-PHC/TC, 02141-2012-PHC/TC, 0618-2005-PHC/TC, entre otras; destacándose los siguientes puntos:

- a) La complejidad del asunto.- Para efectos de valorar el grado de complejidad de una controversia, es preciso evaluar su naturaleza y gravedad, los hechos materia de procedimiento o proceso, el análisis jurídico de los hechos, la pluralidad de los intervinientes, la actividad probatoria que se precisa actuar, la misma que puede ser de complicada actuación en unos casos o sencilla en otros.
- b) El comportamiento del recurrente.- para determinar la razonabilidad del plazo también es importante evaluar si el recurrente ha empleado de manera adecuada los medios procesales previstos por la ley o si por el contrario, su defensa ha sido obstruccionista.  
Es decir, se debe analizar si el recurrente ha hecho abuso de los elementos que la norma pone a su disposición, con el solo propósito de dilatar la actividad judicial.
- c) La Conducta de las autoridades judiciales.- en este aspecto se evalúa la forma en cómo el asunto ha sido llevado por la autoridad competente, la celeridad en la actuación por parte de la entidad y la pertinencia de sus acciones.
- d) La afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso.- en este caso, es preciso establecer si la demora irrazonable ha ocasionado un daño al recurrente.

Trasladando estos criterios a la materia administrativa, se traducen en las mismas consideraciones a saber: a) la complejidad del asunto; b) el comportamiento del recurrente; c) la forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas, y d) las consecuencias que la demora produce a las partes (STC N° 3778-2004-AA/TC, 2005).

Delimitado el contenido del derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, nos preguntamos ¿cuáles son las consecuencias en el caso de que este derecho sea afectado? Al respecto, el Tribunal Constitucional, es consciente de la falta de uniformidad en las consecuencias que se le otorga a la afectación del plazo razonable, así por ejemplo a nivel Internacional:

la temática que nos ocupa no ha sido nada pacífica, habiéndose argumentado diversas posturas, las mismas que aquí resumimos: a) Las compensatorias que a su vez pueden ser internacionales, civiles o penales; b) Las Sancionatorias las que pueden ser de orden administrativo-disciplinaria y penales orientándose a reprimir la conducta dilatoria de las autoridades judiciales; y, c) Las procesales que son tanto la nulidad como el sobreseimiento (STC N° 03509-2009-PHC/TC, 2009).

Al igual que a nivel internacional, la posición del Tribunal Constitucional en el Perú, no ha sido uniforme ni se ha encontrado exenta de polémica. Así sus decisiones se han manifestado en algunos casos en un mero exhorto al organismo competente, a fin de que resuelva la controversia en el más breve plazo (STC N° 02047-2009-PHC/TC, 2009).

En otras ocasiones, por el contrario, cuando la resolución judicial fue emitida tardíamente, el Tribunal Constitucional manifestó que, este acto no adolece de nulidad, sino que tan solo corresponde la imposición de una sanción disciplinaria al juez por la demora en el cumplimiento de su deber.

En ciertos casos, el Tribunal Constitucional decidió declarar la vulneración del plazo razonable no únicamente al interior de un proceso penal en marcha, sino antes de su inicio en la fase de investigación fiscal, cuando el Ministerio Público rebasa el plazo razonable para emitir un dictamen. En algunos de estos casos, el Tribunal Constitucional resolvió ordenando que se excluya al recurrente de la investigación.

Finalmente, en otros casos, el Tribunal Constitucional optó por indicar que, el quebrantar el plazo razonable suponía la pérdida de la legitimidad punitiva estatal, por lo cual correspondía excluir al recurrente del proceso penal.

En el mismo sentido, en casos similares decidió atenuar las consecuencias de su decisión, otorgando a las autoridades un plazo perentorio para resolver, bajo apercibimiento de tener por sobreseído el proceso con respecto al recurrente ( STC N° 05350-2009-HC/TC, 2010).

Como podemos suponer, existían contradicciones en la posición del Tribunal Constitucional, quien en algunos casos defendía la postura de tener por sobreseído el proceso o excluir al inculpado del mismo, y en otros negaba que esta solución sea posible, indicando que la vulneración al derecho al plazo razonable no debe implicar el archivo del proceso.

Para clarificar esta situación en el 2015, el Tribunal Constitucional mediante Sentencia de Observancia Obligatoria, (STC N° 00295-2012-PHC/TC, 2015).

considera pertinente definir la línea jurisprudencial fijada, y, por tanto, precisar que la eventual constatación por parte de la judicatura constitucional de la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable no puede significar el archivo definitivo o la conclusión del proceso judicial de que se trate (civil, penal, laboral, etc.), sino que, bien entendidas las cosas, lo que corresponde es la reparación in natura por parte de los órganos jurisdiccionales, la misma que consiste en emitir el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto en el plazo más breve posible.

De esta manera, el Tribunal Constitucional concluye que para cualquier caso de que se trate, no es posible establecer la exclusión del procesado, el sobreseimiento, o el archivo definitivo, como si fuera equivalente a una absolución, sino que cabe la emisión pronta de un pronunciamiento definitivo (STC N° 00295-2012-PHC/TC, 2015).

Así el Tribunal Constitucional intenta, acabar con la inseguridad jurídica existente y poner de manifiesto que en ningún caso el Estado pierde su capacidad punitiva.

Esto quiere decir que, para el Tribunal Constitucional:

La eventual constatación de la afectación del plazo razonable solo puede tener implicancias en el trámite del proceso y no sobre lo decidido en él, de manera tal que la tutela de dicho derecho consistirá en que se ordene al órgano administrativo o jurisdiccional que resuelva en el plazo más breve posible y de manera definitiva el asunto materia de controversia. (Díaz Gonzáles & Guzmán Álvarez, 2015, p. 27)

Como podemos apreciar, la única solución frente a la vulneración al plazo razonable parece ser la emisión de una pronta resolución. Discrepamos de ese razonamiento ya que precisamente la diversidad de consecuencias que pudimos advertir, tanto a nivel de la Corte Interamericana de Derechos, como en nuestro Tribunal Constitucional hasta antes de la emisión de la Sentencia que comentamos, no son más que la manifestación de que el análisis a efectuarse para determinar la violación al plazo razonable y sus consecuencias, dependerán de lo que el caso concreto requiere, del tipo de proceso y de cómo se haya desarrollado el mismo. Por tanto, se requiere de una reparación de diversa naturaleza dependiendo de las particularidades de cada caso y no una sola, como pretendería establecer el Tribunal Constitucional con la emisión de la Sentencia N° 00295-2012-PHC/TC.

Hasta aquí nos hemos referido primordialmente al derecho al plazo razonable dentro del ámbito penal, sin embargo, estos mismos criterios son aplicables plenamente al proceso administrativo, ya que es el propio Tribunal Constitucional quien en la Sentencia N° 295-2012-PHC/TC, precisa que: “Está fuera de toda duda que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc.”.

Culminado este punto, corresponde ahora analizar otro de los aspectos, afectados por la inactividad del Estado en la resolución de conflictos, nos referimos al principio de seguridad jurídica.

#### **1.2.4 El principio de seguridad jurídica.**

En efecto, cuando una entidad estatal retarda su decisión respecto de una controversia más allá de los plazos legalmente previstos y sobrepasando “el plazo razonable”, crea inseguridad jurídica, ya que la causa queda en la nebulosa por un tiempo indeterminado, situación que origina que los agentes económicos posterguen decisiones de negocio e implemento de nuevas políticas empresariales<sup>5</sup>.

Como recordaremos, en virtud al principio de Seguridad Jurídica:

El Estado, como órgano rector de una sociedad, debe necesariamente asegurar ciertas condiciones mínimas a sus súbditos a modo de garantías, en cuanto al ámbito administrativo, judicial, legislativo, y en general, a todos aquellos ámbitos en los cuales intervengan investido de soberanía estatal. (de Pomar Shiota, 1992, p. 133-134)

De esta manera, este principio implica la previsibilidad de las actuaciones gubernamentales. De modo que, ante un hecho, el particular pueda inferir cuál puede ser el posible desenlace y de acuerdo a ello, decidir qué acciones adoptar.

Así, podemos apreciar que

El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la

---

<sup>5</sup> la certeza de los plazos, así como la duración de las instituciones y los procedimientos constituye un elemento esencial para comprender la certidumbre que necesitan tanto la Administración como los particulares para desenvolverse en forma eficiente en una economía de mercado, ya que sabiendo de antemano el tiempo que durará una institución jurídica o que demandará un determinado procedimiento, podrá tomar la decisión de celebrar un determinado negocio jurídico o contrato o finalmente llegar a la conclusión que resulta conveniente o no, impugnar determinado acto o decisión de la Administración o de un particular. (Caballero Bustamante).

garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad.

El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal" (STC N° 0016-2002-AI/TC, 2003).

En este sentido, cuando existe una controversia con relevancia social, la consecuencia previsible es la obtención de una respuesta emitida por el órgano estatal. Ello constituye un deber, que cuando no es cumplido, deja en incertidumbre el momento en el cual se pondrá fin al conflicto, implicando que un individuo permanezca de manera indefinida bajo sospecha o acusación, lo cual a su vez vulnera la presunción de inocencia e importa una denegación en el acceso a la justicia, tal y como se infiere de los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional. (STC N° 03509-2009-PHC/TC y STC N° 5228-2006-PHC/TC)

Debemos destacar la importancia del respeto a este principio, en tanto es aplicable a todo el ordenamiento jurídico y su reconocimiento se encuentra implícito en nuestra Constitución, manifestándose en tres disposiciones constitucionales:

1. Artículo 2º, inciso 24, párrafo a) "Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe".
2. Artículo 2º, inciso 24, párrafo d) "Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley".

3. Artículo 139°, inciso 3, "Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación".(STC N° 0016-2002-AI/TC)

No obstante ello, este principio, no se agota en estas disposiciones, se encuentra presente en cualquier actuación estatal. Normativamente se manifiesta en la imposición de deberes, el reconocimiento de derechos, el establecimiento de límites a la facultad discrecional del estado, el establecimiento de procedimientos a seguir para obtener una licencia, o para impugnar un acto administrativo, así como también se hace patente en la creación de lineamientos jurisprudenciales de observancia obligatoria, etc.

Es decir, se manifiesta en cualquier elemento que busque: “asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los causes del Derecho y la Legalidad” (Prado Herrera, 2009, p. 258).

Es que la seguridad jurídica tiene como objetivo:

Hacer viable cualquier actividad humana en cualquier sociedad que se aprecie de ser civilizada. Es esta necesidad de seguridad jurídica el sustento de, por ejemplo, que la mayor parte de controversias o conflictos no puedan considerarse eternamente como no resueltos, y por ende, solamente se pueda invocar su solución dentro de un plazo consensualmente razonable y pertinente (Espinoza-Saldaña Barrera, 2006, p. 423)<sup>6</sup>

Lo anterior, no hace más que confirmar la afirmación con la que iniciamos el presente punto, es decir que la necesidad de seguridad jurídica que tiene una sociedad, no se cubre cuando un conflicto se encuentra sin resolver por período indeterminado.

---

<sup>6</sup> Una excepción a esta última idea de acuerdo con Espinoza-Saldaña, se presenta cuando “el conflicto sea generado por algo que constituya una grave afrenta a la dignidad humana, escenario correspondiente, entre otras actuaciones, a los llamados crímenes de lesa humanidad (que precisamente son imprescriptibles.” (Espinoza-Saldaña Barrera, 2006, p. 423)

Vista la afectación a los derechos fundamentales producida por la inactividad estatal, en la resolución de conflictos, es menester preguntarnos qué ocurre cuando dicha inactividad es producida al interior de un procedimiento administrativo.

Para ello, en primer lugar es preciso establecer qué entendemos por procedimiento administrativo y cómo se desarrolla en nuestra legislación.

### **1.3 El procedimiento administrativo: fines y principios.**

El Procedimiento Administrativo, se encuentra definido en el artículo 29° de la LPAG (Ley N° 27444, 2001) como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.”

El procedimiento administrativo posee, según la doctrina, dos sentidos:

En sentido lato, se refiere a los trámites y formalidades exigidas para la realización de un acto administrativo, es decir, a la fuerza jurídica de la administración para perseguir la gestión o buena marcha de la administración, de oficio o a instancia o petición de un ciudadano; en sentido restringido, es el conjunto de reclamaciones del particular ante la administración por lesión de derechos o de intereses del particular” (Álvarez Gendín, 1958, p.175).

Para efectos de la presente, nos centraremos en los procedimientos administrativos en sentido restringido.

El procedimiento administrativo supone una garantía para el administrado, ya que posibilita que este último conozca de antemano los pasos a seguir en un determinado trámite. De esta manera, los procedimientos administrativos, tienen como uno de sus

fines, el dotar al sistema de seguridad jurídica y combatir la arbitrariedad en la cual puede caer la administración, cuando sus actos no se encuentran reglados.

Así lo han entendido autores como César Gamba Valega (2012), para quien, “El procedimiento administrativo constituye, pues, una garantía esencial de los administrados, toda vez que implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración para la emisión de un acto administrativo legítimo”. (p.89)

En este sentido, Luis Alberto Huamán Ordóñez (2007), argumenta que el procedimiento administrativo:

Se revela como un tamiz, como el referente próximo de dicha interacción entre quien exige de una parte, derechos subjetivos e intereses legítimos y de otro, plenas potestades públicas...Y es que a la Administración no le toca actuar de cualquier manera, de manera libérrima; a la Administración le toca actuar solo y en la justa medida en la que una imposición legislativa le habilite el ejercicio de sus actividades. Solo de esta manera es posible entender al procedimiento como hecho generador de la voluntad administrativa (p. 106).

Así, el procedimiento administrativo nace como un espacio en el que se garantiza al ciudadano que la Administración no actuará en salvaguarda de sus propios intereses, ya que tiene el deber de aplicar aquello que las normas jurídicas le permitan, de manera que no se dejen los derechos fundamentales del particular en indefección.

Todo ello se fundamenta en que:

El Estado ejerce el poder por una convención, por un pacto social, mediante el cual el pueblo, verdadero y único depositario del poder, concede el ejercicio de éste al Estado, invistiéndolo de autoridad, pero sometiéndolo al imperio de la Ley... La ley precisamente es la” expresión de la voluntad general”, expresa el sentir del pueblo y únicamente tiene por finalidad favorecerle. (Huapaya Tapia, 2006, p. 109)

Se colige de todo lo anterior, que con la finalidad de garantizar seguridad jurídica al interior de un Procedimiento Administrativo, todos y cada uno de los pasos a seguir, deben estar específicamente regulados en una norma legal

Habiendo quedado claro el concepto de Procedimiento Administrativo, corresponde ahora centrarnos en el Procedimiento Administrativo en sentido restringido, que es aquél en el cual el particular acude para resolver una controversia. En este sentido, se nos viene a la mente una interrogante: cómo es que un ente administrativo resuelve controversias, dado que de acuerdo a nuestra Constitución, el ejercicio del poder se encuentra dividido en tres funciones específicas que han sido asignadas a tres entidades gubernamentales: Poder Ejecutivo, Poder Legislativo y Poder Judicial, siendo que el encargado de impartir justicia es este último.

En efecto, la exclusividad de la función jurisdiccional, está reservada al Poder Judicial (artículo 138° de la Constitución de 1993 ), no obstante ello, con la finalidad de conceder a la Administración la posibilidad de enmendar sus propios errores, y así controlar la legalidad de sus actos ; el ordenamiento jurídico hace posible que sea en primer lugar la instancia administrativa, el primer organismo estatal al cual se debe recurrir cuando existe una controversia entre el particular y la propia Administración.

Este hecho abre una discusión a nivel doctrinario. Algunos consideran que “los recursos administrativos pueden ser observados desde dos ópticas diferentes; desde una concepción garantista y desde el punto de vista de un supuesto privilegio de la Administración” (Hernández Huamañahui, 2012, p. 48).

Aquellos que postulan la posición garantista, afirman valga la redundancia, que los recursos administrativos son una garantía para el administrado, mientras que, quienes consideran que constituyen una carga para el Administrado, argumentan que dichos recursos son un obstáculo en el camino hacia el acceso a la justicia, dando lugar a actos

jurídicos faltos de imparcialidad ya que el ente revisor ha sido juez y parte (Hernández Huamañahui, 2012, p. 46).

Por otro lado, existe una posición que combina ambos argumentos, precisando que:

No se puede prescindir de la cualidad de los recursos administrativos como una garantía establecida a favor de los administrados que coadyuva con el control de la legalidad de la función administrativa, que facilita que el acto emitido en sede administrativa que consideramos nos agravia, sea revocado, modificado o anulado, sin accionar ante la instancia judicial. Sin embargo, las más de las veces dicho procedimiento también se configura como una carga por lo lato que puede ser el propio procedimiento administrativo a que está obligado el administrado, de no encontrarse satisfecho, a sobrepasar antes de acceder al órgano jurisdiccional (Hernández Huamañahui, 2012, p. 50).

Como aquí lo que interesa es resolver una controversia de manera eficiente, debemos preguntarnos ¿cuál de las vías es la más idónea? Para definirlo, es preciso en primer lugar, hacer una comparación entre las posibles alternativas.

Así tenemos que el procedimiento administrativo goza de ciertas particularidades que lo diferencian del proceso judicial, a continuación mencionaremos sólo aquellas que son de interés para efecto de la presente investigación:

- No existe el concepto de “cosa juzgada”, sino de “cosa decidida”, siendo que las resoluciones emitidas por la última instancia administrativa, pueden ser sometidas a revisión por la autoridad judicial a través de la llamada demanda contencioso administrativa.
- El grado de imparcialidad de la autoridad administrativa se encuentra mediatizado, en tanto fue esta misma entidad quien emitió el acto jurídico que

se encuentra bajo cuestionamiento, por tanto es juez y parte en el conflicto. No ocurre lo mismo con un proceso judicial, ya que en este caso quien conoce de la controversia es una entidad independiente (Poder Judicial).

Esto es señalado claramente por Morón Urbina, quien considera que el proceso judicial constituye una verdadera garantía para el ciudadano, en tanto asegura que:

El administrado obtenga una decisión imparcial por parte de un órgano jurisdiccional que no se encuentra subordinado a ninguna autoridad administrativa de la entidad cuya decisión se cuestiona. Por ende, no es juez y parte, como sucede en el caso de las instancias administrativas (Morón Urbina, 2009, p. 10).

Y es que, es la vía judicial el camino idóneo que garantiza el pleno respeto a los derechos fundamentales y la correcta aplicación de la ley, todo lo cual produce un fallo judicial acorde a aquello que se espera de un Estado Constitucional de Derecho.

Sin embargo, ¿esto es suficiente para indicar que se puede prescindir o que se debe eliminar la vía administrativa como medio de resolución de controversias?

Consideramos que no, ya que el no contar con esta vía supondría que todas las controversias se resolverían en sede judicial, y como recordaremos actualmente esta instancia no se encuentra preparada para ello, ya que los jueces no poseen la especialización que el caso requiere por un lado, y por otro, se elevaría sobremanera la carga procesal.

Por otro lado, recordemos que la demora en resolver no es privativa de la vía administrativa, también existe en sede judicial con lo cual “el remedio puede resultar peor que la enfermedad”.

Así lo ha advertido Eloy Espinoza-Saldaña Barrera, cuando se pregunta:

Qué ocurriría si todos los cuestionamientos que pudieran efectuarse a un acto administrativo fueran directamente llevados a la judicatura ordinaria. La sobrecarga de trabajo que aquello implicaría, unida a la poca o nula especialización de los jueces en estos temas, y a la habitual larga duración de los procesos judiciales, configurarían, en términos de un eficaz acceso a una respuesta rápida y justa a los requerimientos de los interesados, un escenario muchísimo menos beneficioso que aquél al cual se quiere dejar de lado” (como se citó en Hernández Huamañahui, 2012, p. 50).

Visto así el escenario, concluiremos que, la vía administrativa favorece el acceso a la justicia, dada la especialización de los entes resolutores y los plazos cortos para la emisión de una resolución. Recordemos que, en la fase administrativa, existen plazos dentro de los cuales la Administración Pública debe emitir un pronunciamiento, el problema con ello es que dichos plazos no se cumplen tal y como veremos más adelante.

Volviendo a nuestro tema, el Procedimiento Administrativo, también tiene principios que deben ser respetados a fin de garantizar una resolución acorde a derecho, los mismos que derivan a su vez de derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente, tales como:

El derecho al debido procedimiento administrativo (el cual ha sido desarrollado anteriormente), el principio de legalidad, principio de impulso de oficio, principio de razonabilidad, principio de imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, principio de celeridad, principio de conducta procedimental, principio de eficacia, principio de verdad material, entre otros mencionados de manera expresa en el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG (Ley N° 27444, 2001).

Este último punto resulta importante porque, demuestra que la vía administrativa se encuentra reglada por principios indisponibles, que constituyen el marco de actuación de las autoridades administrativas y un freno a las decisiones arbitrarias. Este es un motivo más por el cual se puede concluir que el procedimiento administrativo apunta a obtención de una decisión acorde a un Estado Constitucional de Derecho.

En conclusión, consideramos necesario el mantenimiento del procedimiento administrativo, como medio para la absolución de controversias entre la Administración y el administrado; sin embargo, no se puede negar la existencia de casos en los cuales este procedimiento lejos de favorecer la resolución de conflictos, resulta un trámite engorroso e inútil, como veremos a lo largo del desarrollo de la presente investigación.

Por lo tanto, consideramos que es necesario adoptar una posición ponderada que no anule la posibilidad de acudir a la instancia administrativa, y que a su vez contemple las herramientas necesarias para evitar que el procedimiento administrativo se convierta en un lastre, hecho que definiremos más adelante.

Una vez establecido el papel del procedimiento administrativo y su importancia, es necesario retornar al punto central de la presente investigación que gira en torno a la transgresión de derechos producida por la inactividad de la administración que se configura cuando al interior de un procedimiento administrativo, no se cumplen con los plazos previstos legalmente y el resultado de la controversia se dilata más allá del plazo razonable.

#### **1.4 El silencio administrativo como garantía del administrado y su clasificación**

Como líneas arriba expusimos, la falta de pronunciamiento de la Administración dentro de los plazos previstos, implica la transgresión de derechos constitucionales y de principios del procedimiento administrativo.

Con el objetivo de aplacar estas consecuencias negativas producidas por la inactividad estatal, el sistema jurídico propone dos tipos de soluciones:

La primera solución, consiste en delimitar el tiempo de duración de cada procedimiento, estableciendo plazos máximos para cada uno. De esta manera, la Administración estará obligada a emitir una decisión dentro de los mismos. La instauración de plazos máximos supone que su incumplimiento sea valorado negativamente por el ordenamiento, estableciéndose en este caso consecuencias jurídicas (García Novoa, 2001, p. 25)

Ello se encuentra recogido en la LPAG (2001), norma de aplicación supletoria que establece el deber de la autoridad de cumplir con los plazos y términos a su cargo, y consecuentemente con ello, reconoce el derecho del administrado de exigir el cumplimiento de los mismos. (Numeral 131.1 y 131.2 del artículo 131° de la LPAG).

Así mismo, también se establecen consecuencias frente al incumplimiento de los plazos, precisándose que cuando ello ocurre sin una justificación, existe responsabilidad disciplinaria para la autoridad, responsabilidad civil por los daños y perjuicios que pudiera haberse ocasionado, existiendo la posibilidad de que ello se extienda al superior jerárquico. (Artículo 143° LPAG, 2001).

En materia tributaria, el Código Tributario establece los plazos máximos de duración de sus procedimientos, los mismos que mencionaremos más adelante.

La segunda respuesta del ordenamiento jurídico para neutralizar los efectos de la inactividad estatal, consiste en la posibilidad de aplicar el llamado silencio administrativo.

Esta institución es definida por Gómez de la Torre, como:

**un hecho al cual la ley concede consecuencias jurídicas, con la finalidad de dar solución a la situación de desprotección e indefensión** en que puede hallarse el administrado, cuando el órgano administrativo no resuelve expresamente la petición o pretensión por él deducida dentro del término establecido (como se citó en Minchán Antón, 2012, p. 354).

De esta manera, este instrumento busca servir de paliativo frente al incumplimiento de la administración de su deber de resolver, el mismo que se encuentra regulado en el numeral 20 del artículo 2º de nuestra Constitución<sup>7 8</sup>.

Para poder comprender la naturaleza de la institución del silencio administrativo, se precisa recordar cuál ha sido su evolución histórica y cuál ha sido su tratamiento legal en el Perú.

La figura del silencio administrativo, es una creación francesa, considerada como un “remedio procesal”, frente a la falta de acto administrativo que resolviera una controversia. Para muchos autores, constituye una garantía del administrado frente a la Administración, pero para otros, es sólo un instrumento que favorece a esta última.

Actualmente,

es una no- garantía, o una garantía vergonzante supuestamente instituida “a favor del ciudadano” cuando en realidad, lo único que hace es no garantizar nada, puesto que la única utilidad del silencio es la de otorgar efectos jurídicos a la pasividad de la administración (Huapaya Tapia, 2006).

---

<sup>7</sup> Numeral 20 Artículo 2º Constitución Política de 1993:” Toda persona tiene derecho: ...

20) A formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad.”

<sup>8</sup> Cabe precisar que la obligación de responder es, finalmente una manifestación del principio de irrenunciabilidad de la competencia conforme lo regula el artículo 63º de la LPAG. Ahora bien, esta obligación constitucional de responder está también regulada en los artículos VIII y 188.4 de la LPAG, porque la Administración está obligada a resolver expresamente, aún con deficiencia de fuentes y también en caso de que haya operado el silencio administrativo, con la precisión que dicho deber se refiere a todos los procedimientos administrativos, iniciados a instancia de parte y de oficio, cuando afecten a los ciudadanos. La contraparte de dicha obligación es “el derecho de los administrados a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, y a exigir el cumplimiento de los plazos y términos establecidos para cada actuación o servicio”, reconocidos en los arts. IV.2 y 131.3 de la LPAG”. (Minchán Antón, 2012, p. 356-357)

En el Perú, por primera vez es recogida en el Decreto Supremo N° 006-67-SC (1967), Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos (RNGPA), norma que establecía que transcurrido el plazo legal para resolver, el administrado podía poner de manifiesto la situación por medio de la denuncia de mora administrativa, por lo tanto, el silencio administrativo no se aplicaba de manera automática, sino que la norma disponía la carga legal de “informar a la propia Administración de su no expresividad, en suma de su propia inactividad, explicación legislativa estimable a todas luces injustificada y que ponía, por ello, en aguda ventaja a la Administración Pública en relación con el Administrado.” (Huamán Ordóñez, 2007, p. 159-160)

Posteriormente, esta institución fue aceptada por el numeral 18 del artículo 2° de la Constitución de 1979, artículo que reconoció la posibilidad del administrado de aplicar el silencio administrativo, en su versión negativa, en caso la administración no cumpla con resolver dentro del plazo previsto.

Así, la Constitución de 1979, no elevó a la condición de derecho constitucional al silencio administrativo, sino que tuvo la:

intención de completar el círculo que implica el contenido esencial del derecho de petición; el de por un lado, presentar una petición escriturada y de otra parte, dar una respuesta también por escrito ... la intención ... fue facilitarle las cosas al administrado para el acceso a la jurisdicción (Huamán Ordóñez, 2007, p. 156).

Recordemos que en dicha época, no se contaba con una Ley que regule el Proceso Contencioso Administrativo, el mismo que en ese entonces era de carácter revisor y no de plena jurisdicción como es ahora (diferenciación que expondremos posteriormente). Así, con este tipo de disposición constitucional, no había lugar a dudas de que era posible para el accionante acudir a la vía judicial, aun cuando la Administración no se hubiera pronunciado sobre la materia, siempre y cuando se hubiera agotado la vía administrativa

Posteriormente, la técnica del silencio administrativo evolucionó en 1989, con la aprobación de la Ley de Simplificación Administrativa (Ley N° 25035, 1989), en cuyo reglamento (Decreto Supremo N° 070-89-PCM, 1989), se reguló por primera vez en el Perú, la figura del silencio administrativo positivo.

El mecanismo del silencio se clarifica aún más con la promulgación de la Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada (Decreto Legislativo N 757, 1991), puesto que por primera vez se clasificaban los procedimientos administrativos en aquellos de aprobación automática y los de evaluación previa, estableciéndose en qué casos se aplica el silencio negativo y positivo, disponiéndose por primera vez la obligación de las autoridades de establecer en su Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) un listado de procedimientos, en los que se manifestara de manera expresa a cuáles les correspondía la aplicación del silencio positivo y a cuáles se les aplicaría el silencio negativo.

Posteriormente, se promulgó la LPAG (Ley N° 27444, 2001) en la cual se pretendió establecer el régimen general aplicable a esta institución, el mismo que fue sustituido casi en su totalidad con la dación de la Ley del Silencio Administrativo (Ley N° 29060, 2007), la misma que en adelante llamaremos LPAG y que fue recientemente derogada por la única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1272, sin embargo consideramos interesante comentar los alcances que tuvo la derogada LSA, en las líneas siguientes.

Por el momento, queda claro que el legislador se ha percatado de la importancia de crear mecanismos de protección al administrado, lo cual se ha visto reflejado en la evolución que ha tenido el tratamiento del silencio administrativo, institución que en un inicio aparece con ciertas cargas que dificultaban su aplicación (la denuncia en mora), para después eliminarlas, de tal manera que para su aplicación, únicamente se requiera el transcurso del plazo legalmente establecido y la presentación del recurso ante la entidad superior a aquella que no se pronunció. Sin embargo cabe preguntarnos si esto es suficiente para hacer que el Administrado no se encuentre en situación de indefección,

frente al incumplimiento del deber de resolver, lo cual dejaremos en suspenso para ser respondido posteriormente.

Hasta aquí, es pertinente recordar que, hemos establecido que el silencio es por naturaleza “solamente una técnica supletoria de la voluntad administrativa” (Huamán Ordóñez, 2007, p. 156), que presupone la existencia de una inactividad que no puede interpretarse como un “indiferente jurídico”, sino que se trata de un “silencio significativo”, al que se le otorgan consecuencias, no encontrándonos frente a un “silencio neutral”, sino de un elemento dotado de expresividad. (García Novoa, 2001, p. 26)

Para algunos autores como Sendín García (2010), el silencio administrativo es:

la ficción jurídica por la que se entiende, en defensa de los derechos del administrado, que se ha dictado una resolución de sentido estimatorio o desestimatorio, según sea el caso, cuando transcurren los plazos máximos que tiene la Administración para resolver un procedimiento y notificar la resolución de la misma, sin que se cumpla con dichas obligaciones. (p. 168)

Otros autores por el contrario, consideran que el silencio administrativo no es una ficción legal. Para esta corriente doctrinaria, la ficción legal se caracteriza por contener una voluntaria desfiguración de la realidad, la misma que convertiría el vacío jurídico en el que consiste el silencio, en una consecuencia jurídica, que vendría a tener un significado en función de la tutela de determinado interés. De esta manera, el silencio no es una ficción legal, ya que:

En el silencio la supuesta desfiguración de la realidad en que consiste toda ficción, no supone que la ley vaya a configurar algo que en la realidad no existe o sólo existe parcialmente, sino que lo que hará la ley será describir una concreta situación jurídica para el caso en que la Administración encargada de definir esa situación, no lo haga. (García Novoa, 2001, p. 33).

Más allá de la discusión doctrinaria, que aquí es mencionada a manera de ilustración, consideramos necesario responder a la pregunta indicada líneas arriba, si el silencio administrativo es el mecanismo perfecto para combatir las consecuencias negativas de la inactividad administrativa.

Para responder ello, veamos que para el Tribunal Constitucional,

El silencio administrativo constituye un privilegio del administrado ante la Administración, para protegerlo ante la eventual mora de esta en resolver su petición. Se trata de una presunción en beneficio del particular únicamente, pues quien incumple el deber de resolver no debe beneficiarse de su propio incumplimiento (STC N° 0815-2004-PA/TC, 2004).

En efecto, como el silencio administrativo es creado como una facultad del administrado, debemos interpretar las normas relativas a esta institución de la manera más favorable al mismo, a fin de no distorsionar su propósito. Por este motivo, se entiende que el silencio administrativo no exime a la Administración de su obligación de resolver, como veremos más adelante en el caso del silencio administrativo negativo, ni tampoco implica que el administrado debe de aplicarlo de manera obligatoria.

Esto por un lado, pero por otro, recordemos que la finalidad de un procedimiento es lograr un acto administrativo que contenga el pronunciamiento de la Administración debidamente motivado, este acto será el instrumento idóneo para que el administrado pueda sentirse satisfecho o de lo contrario pueda rebatir lo indicado en la resolución. Ello favorece su derecho de defensa, ya que al tener conocimiento de los argumentos en contra de su posición, va a poder responderlos ante la autoridad superior, para que de esta manera sea esta última autoridad, quien escuchando ambas argumentaciones se pronuncie al respecto.

Pero cuando existe inactividad administrativa y el administrado hace uso del silencio administrativo, no existe acto motivado, puesto que este es presunto (si el silencio es positivo) o no existe (si el silencio es negativo), lo cual produce, sobre todo en el caso del silencio administrativo negativo, una situación de indefección, puesto que si bien es posible acudir al superior jerárquico, si se opta por aplicar el silencio negativo, el administrado únicamente podrá reiterar los argumentos expuestos en la primera instancia, sin oportunidad de rebatir los puntos controvertidos, tal y como lo expusimos anteriormente.

Por este motivo, el silencio administrativo resulta un “artilugio” legal imperfecto, inclusive para un sector de la doctrina: “El silencio ...; no es más que la más elegante burla, oleada y sacramentada por el derecho de petición, derecho que no es legal sino que tiene una sitial constitucional. Entonces, el régimen del silencio administrativo es un régimen inconstitucional” (Huamán Ordóñez, 2007, p. 124)

Para este autor, si la Constitución impone el derecho del ciudadano a acceder a la Administración vía una petición escriturada, y que la misma sea respondida por escrito en un plazo determinado, “entonces el que se conceda a la no respuesta administrativa, efectos jurídicos, es con franqueza el más rotundo fracaso y retroceso de un sistema ... que se ha comprometido de antemano en proteger al administrado y no al revés.” (Huamán Ordóñez, 2007, p. 124)

Otros autores como Huapaya Tapia (2006), consideran que:

El silencio administrativo constituye la antítesis del principio de legalidad ...y del principio de eficacia, suerte de “mega principio” ... que garantizan que la Administración actúe sometida a Derecho efectivamente y con resultados que satisfagan efectivamente el interés general y los intereses y derechos de los administrados. La inactividad administrativa implica, el incumplimiento de los principios concretos de legalidad y eficacia, que rigen la actuación de la Administración Pública. Aún más, atribuir efectos a la inactividad resulta peor, porque precisamente en el ámbito del Derecho, no hay nada peor que la incertidumbre, la inestabilidad, la falta de certeza en las relaciones jurídicas.

El silencio administrativo nada hace, sino prolongar una inestabilidad, una falta de certeza y de predictibilidad respecto a las relaciones jurídicas que deberían establecerse entre la Administración y los ciudadanos. (p. 636)

Bajo nuestro punto de vista, estamos de acuerdo en que el silencio administrativo, abre el camino al acceso a la justicia y a la obtención de una respuesta, y que las normas que lo rigen deben ser interpretadas bajo el principio pro actione, por lo cual no consideramos que sea una medida inconstitucional.

No obstante ello, también admitimos que es un remedio imperfecto, pues no llega a satisfacer en todos los casos la expectativa legítima del administrado de obtener una respuesta.

En nuestra opinión, el problema no radica en atacar a la institución del silencio administrativo per se, ni tampoco al procedimiento administrativo ya que ambos han nacido como respuesta a la necesidad de justicia y han demostrado ser efectivos en la mayoría de los casos.

El problema radica en analizar si se encuentran adecuadamente regulados para cumplir sus objetivos, punto que desarrollaremos en los siguientes capítulos.

Es momento ahora de completar el panorama del silencio administrativo esbozando el tratamiento aplicable a las dos modalidades de silencio administrativo, ambas con consecuencias jurídicas distintas, según pasaremos a exponer.

#### **1.4.1 Silencio administrativo positivo.**

Tal y como mencionamos anteriormente, el Silencio administrativo positivo se establece en nuestro ordenamiento jurídico con la promulgación del Reglamento de la Ley de Simplificación Administrativa, (Decreto Supremo N° 070-89-PCM, 1989).

consiste en que se tiene por aprobada la solicitud o recurso del administrado en sus propios términos, siempre que el pedido se ajuste al ordenamiento jurídico, una vez transcurrido el plazo legal que tenía la Administración para atender dicha solicitud sin que medie pronunciamiento expreso (Fernández Cartagena, 2007, p. 111).

En este sentido, el silencio positivo se produce de manera automática, basta para ello el mero transcurso del plazo legal. Este mecanismo pone fin al procedimiento y elimina la obligación de resolver por parte de la Administración, en este sentido, genera un acto administrativo presunto. (Bueno Tizón Vivar, 2013, p. 107).

De lo hasta aquí expuesto podemos concluir que, el silencio positivo no es una facultad del administrado, ya que este no tiene la posibilidad de esperar un pronunciamiento expreso, sino que el mero vencimiento del plazo legalmente establecido para dar una respuesta genera la existencia de un acto administrativo favorable al administrado.

Sin embargo, ¿qué ocurre en aquellos casos en los cuales la solicitud del administrado resulta contraria a derecho y ha sido concedida por aplicación del silencio administrativo positivo? Para esos casos, LPAG admite la posibilidad que la Administración inicie un procedimiento de nulidad de oficio respecto del acto presunto.<sup>9</sup>

Esto último bajo la premisa de que “el silencio en tanto técnica supletoria de la voluntad administrativa no debe servir de justificación para adquirir beneficios contraviniendo el orden jurídico” (Huamán Ordóñez, 2007, p. 142).

Finalmente, es preciso agregar que para hacer uso de este instrumento, dicha posibilidad debe encontrarse establecida de manera expresa, en una norma legal. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional (STC N° 1280-2002-PA/TC, 2003).

Habiendo esbozado rápidamente, los principales aspectos del silencio positivo, y no siendo nuestro objetivo profundizar en esta materia, corresponde ahora analizar el

---

<sup>9</sup> Numeral 202.1 del Artículo 202° de la LPAG (2001): “En cualquiera de los casos enumerados en el artículo 10°, puede declararse de oficio la nulidad de los actos administrativos, aun cuando hayan quedado firmes, siempre que agraven al interés público.”

silencio administrativo negativo, punto de vital importancia para los fines que persigue el presente trabajo de investigación.

#### **1.4.2 Silencio administrativo negativo.**

El silencio Administrativo Negativo, a diferencia del positivo, no supone ningún acto jurídico, simplemente es una institución por la cual se permite que el administrado tenga la posibilidad de asumir que su solicitud ha sido denegada una vez transcurrido el plazo para resolver sin que se haya obtenido un pronunciamiento por parte de la Administración. Este hecho le permite acudir a la instancia que corresponda, ya sea administrativa o judicial.

En este sentido, estamos frente a “una ficción de efectos procesales” que actúa por el mero transcurso del tiempo a efectos de facilitar al administrado la vía recurso – ora administrativo, ora jurisdiccional.” (Huapaya Tapia, 2006, p. 637).

Para poder ejercer dicha facultad, el administrado no requiere cumplir con ningún procedimiento especial, destinado a la aprobación del ejercicio del silencio negativo, sino que basta con la interposición del recurso que el ordenamiento señale como pertinente para continuar con la vía administrativa, o dar inicio a la vía jurisdiccional, si fuera el caso.

Definida la naturaleza jurídica el silencio negativo, es momento de preguntarnos si efectivamente, logra en todos los casos, proteger al administrado contra la inactividad de la administración.

Como adelantamos anteriormente, coincidimos con aquellos autores que mencionan que, la solución resulta imperfecta “porque obliga de cierto modo al administrado a defender su posición desde el desconocimiento, en cuanto a la Administración no transmite los motivos por los que se produce la denegación, disminuyendo las posibilidades de defensa” (Sendín García, 2010, pág. 170).

Por este motivo, consideramos que el silencio administrativo negativo, no satisface plenamente el derecho constitucional que le asiste al administrado de obtener una decisión motivada en derecho. Lo que supone el ejercicio del silencio negativo es la prolongación en el tiempo de la obtención del pronunciamiento, ya que recién será la instancia administrativa siguiente o el Poder Judicial quien emita la decisión que está esperando el particular.

En resumen, hasta este momento, hemos visto que:

El silencio, sea positivo o negativo, supone, por tanto, la producción de un efecto legal a partir de la verificación del incumplimiento por la Administración de su deber de resolver, ese efecto podrá ser sustantivo, similar al que se produciría por aplicación de la norma material en el caso del silencio positivo. O puramente reaccional en el supuesto del silencio negativo. (García Novoa, 2001, p. 35)

Es momento ahora de alejarnos de la doctrina y revisar esta institución a la luz de lo que establece nuestro ordenamiento jurídico.

## **1.5 Regulación del Silencio Administrativo en el ordenamiento peruano.**

El silencio administrativo en el ordenamiento jurídico peruano, se encuentra desarrollado en diversos instrumentos legales, los mismos que pueden ser normas específicas que establecen el tipo de silencio a utilizar para cada procedimiento administrativo en concreto, o en normas que regulan con carácter supletorio los fines y alcances de esta institución y que son de aplicación a cualquier tipo de procedimiento administrativo.

Es así que en este punto y para los objetivos que persigue el presente trabajo de investigación, nos referiremos en primer lugar a las normas de alcance general aplicables al silencio administrativo, a fin de poder aclarar cuáles son sus fines y efectos, para posteriormente aterrizar en aquellas que son aplicables para efectos tributarios.

### **1.5.1 Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 (LPAG)**

Esta norma:

Tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general. (Artículo III del Título preliminar de la LPAG (2001))

De esta manera, la LPAG (2001), es de aplicación supletoria a todo procedimiento administrativo, lo que implica que en todo aquello no previsto por las normas específicas, se deberá aplicar aquello que la LPAG (2001) establezca.

En este sentido, la LPAG (2001), dispone criterios generales en materia de silencio administrativo, que toda entidad administrativa, incluyendo la tributaria, debe considerar.

Así tenemos que, conforme al artículo 30° del mencionado cuerpo legal, el silencio administrativo ya sea positivo o negativo, es aplicable únicamente a los procedimientos de evaluación previa.

¿A qué nos referimos con ello?, debemos recordar que en el Perú, los procedimientos administrativos están clasificados en dos categorías (artículo 30° LPAG, 2001): procedimientos de aprobación automática y procedimientos de evaluación previa.

Los procedimientos de aprobación automática, no se encuentran sujetos a silencio alguno, dado que no requieren un pronunciamiento expreso de la Administración, quien en estos casos conserva su facultad de realizar la fiscalización posterior a efectos de verificar lo indicado por el administrado.

En este sentido, en este tipo de procedimientos, la solicitud es considerada aprobada desde el momento de su presentación ante la autoridad competente, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el TUPA de la entidad. (Artículo 31.1 de la LPAG, 2001),

En consecuencia, estos procedimientos no requieren ninguna labor intelectual, siendo que las entidades públicas no están obligadas a emitir “ningún pronunciamiento expreso confirmatorio de la aprobación automática” (Huamán Ordóñez, 2007, p. 108)

No ocurre lo mismo en los procedimientos de evaluación previa, ya que requieren de la emisión de un acto administrativo que contenga el pronunciamiento expreso de la administración frente a la pretensión del administrado.

En este caso: “se hace necesario si una decisión intelectual administrativa... No es un esquema de sola adecuación a la Ley como ocurre con el otro procedimiento,... sino uno donde debe operar un esquema de expresividad administrativa.” (Huamán Ordóñez, 2007, p. 111).

De esta manera, se infiere que es dentro de los procedimientos de evaluación previa donde se aplica el silencio administrativo en sus dos vertientes, dado que en ellos, existe o puede existir una controversia pendiente.

Queda ahora preguntarnos sobre ¿Cuáles son los criterios empleados para la aplicación de uno u otro tipo de silencio? dejaremos esa pregunta abierta para ser contestada posteriormente.

Antes de ello es necesario responder ¿Cuál es el papel que actualmente cumple la LPAG (2001) en materia de silencio administrativo?. La LPAG (2001) nos indica cuáles son los efectos legales de optar por la aplicación del silencio administrativo negativo o el positivo.

De esta manera, el artículo 188. 1 del mencionado cuerpo legal recientemente modificado establece que, si el administrado opta por la aplicación del silencio administrativo positivo, en aquellos procedimientos en los que este es permitido, las solicitudes del administrado, quedarán automáticamente aprobados en los términos en que fueron solicitados si transcurrido el plazo establecido o máximo, al que se adicionará el plazo de 5 días, la entidad no hubiere notificado el pronunciamiento respectivo.

En cuanto al silencio administrativo negativo, el efecto consiste en habilitar al administrado la interposición de los recursos administrativos y acciones judiciales pertinentes (Numeral 188.3, del artículo 188° de la LPAG, 2001). Este hecho no exime a la Administración de su obligación de resolver, hasta que se le notifique que el asunto ha sido sometido a conocimiento de una autoridad jurisdiccional, o el administrado haya hecho uso de los recursos administrativos respectivos. (Numeral 188.4, del artículo 188° de la LPAG, 2001).

De esta manera, nuestro ordenamiento considera que el silencio positivo, a diferencia del silencio negativo,

Sí configuraría un acto presunto o una resolución ficta. Ello nos conduce a afirmar que la Administración no podría resolver posteriormente negando al administrado lo que ha solicitado, ni mucho menos revocar el silencio administrativo positivo que se ha generado, dadas las limitaciones existentes a las facultades revocatorias de la Administración (Bartra Cavero, 2008, p. 146)

Así lo confirma el Numeral 188.2 del artículo 188° del mismo cuerpo legal, cuando indica que: “el silencio positivo, tiene para todos los efectos el carácter de resolución que pone fin al procedimiento [el énfasis es nuestro], sin perjuicio de la potestad de nulidad de oficio”.

Finalmente, cabe mencionar que el numeral 188.5 del artículo 188° de la LPAG (2001), precisa que el silencio administrativo negativo no inicia el cómputo de plazos ni términos para su impugnación. Ello en virtud a que la finalidad de esta institución es proteger al administrado ante la inacción de la Administración.

Visto el panorama general que nos trae la LPAG (2001) en materia de silencio administrativo, corresponde ahora exponer aspectos específicos en cuanto a esta institución y sus recientes modificaciones.

### **1.5.2 Regulación del silencio administrativo 2007-2016 y su aplicación en los TUPA**

Hasta antes del año 2007, la LPAG (2001) regulaba de manera supletoria los aspectos generales que configuraban el marco de acción del silencio administrativo. Ello hasta la aparición de la LSA (2007).

La LSA, fue publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 7 de julio de 2007 y a partir de su entrada en vigencia, se constituyó en el principal referente entorno a la política estatal en materia de simplificación administrativa y en materia de Silencio Administrativo, desplazando así a la LPAG (2001), quien únicamente consideró ciertos criterios.

Dicha ley nació como:

iniciativa por parte del propio poder público para controlarse, pues sus actuaciones deben estar a favor de las actividades de los ciudadanos y no convertirse en obstáculo de ellas, más aún cuando ellas se relacionan con la generación de actividad económica y por consiguiente de riqueza beneficiosa para su propio generador (Huamán Ordóñez, 2007, p. 188).

Esta norma intentó la simplificación administrativa, con la creación de reglas simples y viabilizando una rápida respuesta de parte de las autoridades, aunque esta sea ficta. Asimismo, determinó la responsabilidad de los funcionarios en caso no se cumplan los plazos previstos por ley en un procedimiento administrativo.

Para este propósito, la LSA (2007) estableció como regla general, la aplicación del silencio administrativo positivo, admitiendo la aplicación del silencio negativo de manera excepcional.

En este sentido, precisó los supuestos a los cuales era de aplicación el silencio administrativo positivo (Artículo 1° de la LSA, 2007):

No obstante ello, como siempre existen excepciones a la regla general, se admitió la aplicación del silencio negativo, siempre y cuando, entre otras cosas, exista afectación significativa al interés público, incidiendo en la salud, el medio ambiente, los recursos naturales, la seguridad ciudadana, el sistema financiero y de seguros, el mercado de

valores, la defensa comercial; la defensa nacional y el patrimonio histórico cultural de la nación, en aquellos procedimientos trilaterales y en los que generen obligación de dar o hacer del Estado (Primera Disposición Transitoria, Complementaria y Final de la LSA, 2007).

Asimismo, se precisaba que quedaría al arbitrio de los servidores públicos el calificar cuándo se afecta de manera significativa el interés público en los rubros antes indicados.

Hecho que tendrá que efectuarse con respeto a la proporcionalidad, razonabilidad entre los fines a alcanzar y los medios utilizados. (Huamán Ordóñez, 2007, p. 198).

Al respecto, surgió la duda de si “son solo las actividades indicadas las que tienen un alto contenido de interés público o también podría incluirse otras materias a definirse por la vía de la interpretación.” (Minchán Antón, 2012, p. 363).

Consideramos que si el espíritu de la norma fue facilitar las transacciones comerciales, en principio el interés público debería quedar restringido únicamente a las actividades mencionadas en el artículo bajo comentario, no obstante ello, no descartamos la posibilidad de que exista algún otro supuesto no considerado, que también implique afectación del interés público, por lo cual podría incluirse vía interpretación<sup>10</sup>.

Como podemos apreciar, y es conveniente reiterar, la LSA (2007) buscó agilizar la actividad económica a través de la aplicación del silencio positivo. Una muestra más de ello fue el hecho de que la Séptima Disposición Transitoria, Complementaria y Final de dicho cuerpo legal otorgó un plazo de 180 días, computados a partir de su publicación, a todas las entidades para que justifiquen ante la Presidencia del Consejo de Ministros, la

---

<sup>10</sup> Argumentamos lo anterior, considerando que, para el Tribunal Constitucional en su, interés público es el:

conjunto de actividades o bienes que, por criterio de coincidencia, la mayoría de los ciudadanos estima, merítua o tasa como “algo” necesario, valioso e importante para la coexistencia social.

En otras palabras, todo aquello que, por consenso, se comparte y considera como útil, valioso y hasta vital para la sociedad, al extremo de obligar al Estado a titularizarlo como uno de los fines que debe perseguir en beneficio de sus miembros (STC N° 3283-2003-AA/TC, 2004).

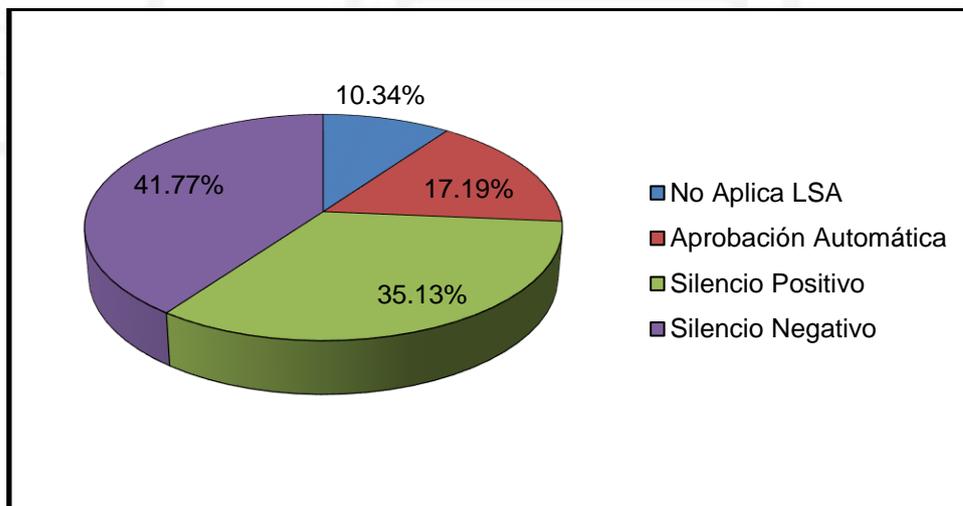
necesidad de aplicar el silencio administrativo negativo por afectar significativamente el interés público.

Con esta medida, la LSA (2007) buscó dar aplicación práctica a lo que ella misma ha dispuesto en su Primera Disposición Transitoria, Complementaria y Final comentada en líneas anteriores.

Sin embargo, nos preguntamos ahora si en la práctica ¿se cumplió con este propósito?, es decir, ¿realmente la aplicación del silencio administrativo negativo es la regla de aplicación general? Para responder a esta interrogante realizamos una pequeña muestra, en base a los procedimientos administrativos considerados por algunas entidades en sus TUPA vigentes al 2016.

Figura 1.1

La Aplicación del Silencio Administrativo en los TUPA



Nota: Total de procedimientos (948).

Hemos considerado los procedimientos ubicados en los TUPA de las siguientes entidades: Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (OSCE), Instituto Nacional de defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, Ministerio de Cultura, Municipalidad Provincial de Piura, Superintendencia Nacional de Servicios de saneamiento (SUNASS), Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, Ministerio de la Producción y Municipalidad de Barranco.

Hemos excluido de la presente muestra, a los procedimientos tributarios que se llevan a cabo en estas entidades, al encontrarse la materia tributaria fuera del ámbito de aplicación de la LSA

Datos actualizados a diciembre de 2016.

Elaboración propia.

Como podemos apreciar, de un total de 948 procedimientos administrativos, el 41.77% de ellos, se rigen por el silencio administrativo negativo, mientras que en el 35.13% se aplica el silencio administrativo positivo. Podríamos decir entonces, como pretendía la LSA, que la aplicación del silencio negativo es una excepción?, ciertamente no es el caso, por lo tanto, concluimos que tras varios años de vigencia de la LSA (2007), es evidente que no se ha logrado el objetivo deseado por esta norma.

Frente a estas circunstancias, se derogó la LSA (2007) mediante artículo 1° del Decreto Legislativo que modifica la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General y deroga la Ley N° 29060, Ley del Silencio Administrativo (Decreto Legislativo N° 1272, 2016); volviendo esta institución a estar regulada de manera supletoria únicamente por la LPAG (2001), cuyas nuevas normas mantienen el espíritu impuesto por la LSA (2007) de privilegiar la aplicación del silencio positivo y mantener el carácter excepcional en la aplicación del silencio negativo<sup>11</sup>.

Las novedades que trae la nueva regulación en materia de silencio administrativo, están referidos a medidas específicas que buscan fortalecer la aplicación del silencio positivo y acabar con algunas imprecisiones de la LSA (2007), las mismas que fueron comentadas anteriormente.

Así, se ha establecido la aplicación del silencio positivo en la segunda instancia administrativa al interior de un procedimiento sancionador, cuando previamente, en primera instancia, el administrado haya optado por la aplicación del silencio negativo<sup>12</sup>, lo cual también se ha extendido a todos los recursos administrativos<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Ello se desprende del numeral 33.1 del artículo 33° de la LPAG (2001) cuando indica que :

33.1 Los procedimientos de evaluación previa están sujetos a silencio administrativo positivo, cuando se trate de algunos de los siguientes supuestos:

1. Todos los procedimientos a instancia de parte no sujetos al silencio administrativo negativo taxativo contemplado en el artículo 34.

<sup>12</sup> Numeral 188.6 del artículo 188° de la LPAG (2001):

En los procedimientos sancionadores, los recursos administrativos destinados a impugnar la imposición de una sanción estarán sujetos al silencio administrativo negativo. Cuando el administrado haya optado por la aplicación del silencio administrativo negativo, será de aplicación el silencio administrativo positivo en las siguientes instancias resolutorias”

<sup>13</sup> Punto 2 del numeral 33.1 del artículo 33° de la LPAG (2001).

En la misma línea se ratifica el carácter excepcional del silencio administrativo negativo, el mismo que como en la LSA (2007), está restringido a algunas actividades cuando la petición del administrado afecte el interés público, precisándose esta vez que dicho listado es *númerus clausus*, dejando abierta la posibilidad de ampliar este listado de actividades mediante Decreto Supremo<sup>14</sup>.

Cumplirán las nuevas medidas con el objetivo de privilegiar la aplicación del silencio administrativo positivo? Los resultados los evidenciaremos en los próximos meses. Mientras tanto, y aproximándonos al núcleo de la presente investigación, es momento de preguntarnos sobre el papel que cumplió la LSA (2007) respecto del silencio administrativo en materia tributaria y si este escenario ha variado con las recientes modificaciones.

### **1.6 El silencio administrativo negativo en materia tributaria conforme a la Ley del Silencio Administrativo y sus recientes modificaciones.**

Conforme al tercer párrafo de la Primera Disposición Transitoria, Complementaria y Final de la LSA (2007), “en materia tributaria y aduanera, el silencio administrativo se regirá por sus leyes y normas especiales”.

De esta manera, esta norma reconoció el carácter especial del derecho tributario e implicaba que, en los procedimientos tributarios el tipo de silencio administrativo aplicable para cada procedimiento, sería definido según lo establezca expresamente en

---

33.1 Los procedimientos de evaluación previa están sujetos a silencio positivo, cuando se trate de algunos de los siguientes supuestos:

...

2. Recursos destinados a cuestionar la desestimación de una solicitud cuando el particular haya optado por la aplicación del silencio administrativo negativo.

<sup>14</sup> Numeral 34.1 del artículo 34° de la LPAG (2001):

Excepcionalmente, el silencio negativo es aplicable en aquellos casos en los que la petición del administrado puede afectar significativamente el interés público e incida en la salud, el medio ambiente, los recursos naturales, la seguridad ciudadana, el sistema financiero y de seguros, el mercado de valores, la defensa nacional y el patrimonio cultural de la nación, así como en aquellos procedimientos de promoción de la inversión privada, procedimientos trilaterales y en los que generen obligación de dar y hacer del Estado y autorizaciones para operar casinos y juego y máquinas tragamonedas...

Por Decreto Supremo, refrendado por el Presidente de Consejo de Ministros, se puede ampliar las materias en las que, por afectar significativamente el interés público, corresponde la aplicación del silencio administrativo negativo.

cada caso, el Código Tributario (1996), las demás leyes específicas en dicha materia y el TUPA de las entidades correspondientes. En otras palabras, la LSA (2007) no resulta aplicable en materia tributaria, en tanto esta misma norma, la extraía de su campo de acción.

No obstante ello, la misma disposición legal estableció una regulación confusa respecto de los procedimientos vinculados con la determinación de la obligación tributaria, artículo que entendemos estaba referido únicamente a los procedimientos no contenciosos, para los cuales señaló la necesidad de aplicar el silencio negativo para dar fin a la fase no contenciosa e iniciar un procedimiento de reclamación.

Esta aclaración resultaba innecesaria y redundante, ya que así había estado establecido siempre en el propio Código Tributario (1996), por lo cual no se creaba nada nuevo<sup>15</sup>. En este sentido, la LSA (2007), no realizó ningún aporte significativo en materia tributaria.

---

<sup>15</sup> En efecto, en la Primera Disposición Transitoria Complementaria y Final de la LSA (2007), se precisaba que “Tratándose de procedimientos administrativos que tengan incidencia en la determinación de la obligación tributaria o aduanera, se aplicará el segundo párrafo del artículo 163° del Código Tributario”.

Entonces ¿cuál sería el tratamiento aplicable cuando estemos frente a procedimientos que incidan en la determinación de la obligación tributaria?, ya que de primera impresión, la norma bajo comentario parecía establecer una regla especial para estos casos.

Para poder entender qué pretendía la norma en este caso, era necesario acudir al segundo párrafo del artículo 163° del Código Tributario (1996), que refería al procedimiento no contencioso, el cual indica que:

Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

**En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud**”.

De esta manera, interpretando esta última norma a la luz de lo establecido por el tercer párrafo de la primera Disposición Complementaria Transitoria y Final de la LSA (2007), concluimos que esta última norma se refería únicamente a los procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria, caso en el cual se aplicará el silencio administrativo negativo, si la Administración Tributaria no ha cumplido con resolver dentro del plazo de 45 días hábiles y de esta manera poder dar paso a iniciar un procedimiento de reclamación.

Esta situación continúa hasta la actualidad, ya que la LPAG (2001) mantiene la misma regla para la materia tributaria, excluyéndola así de su aplicación y delegando esta materia a sus propias normas especiales y al Código tributario para el caso de aquellas procedimientos administrativos que tengan vinculación con la obligación tributaria, resultando una norma clara, sin las imprecisiones de las que adolecía la norma derogada (numeral 34.3 del artículo 34° de la LPAG, 2001).

De esta manera concluimos que en materia tributaria las normas que establecen cuáles son las consecuencias de la aplicación del silencio administrativo son en primer lugar las propias normas tributarias, y la LPAG (2001) de manera supletoria.

Bajo estas circunstancias, entendemos que las normas tributarias, deben de pronunciarse sobre el tipo de silencio aplicable a cada uno de sus procedimientos, ello es siempre así?

Para poder determinarlo será necesario analizar la situación del silencio administrativo en los procedimientos tributarios, punto que desarrollaremos en el siguiente capítulo.

## **1.7 Conclusiones preliminares.**

Así llegamos a las siguientes conclusiones:

- Cuando el Estado no emite pronunciamiento, respecto de alguna controversia planteada por el administrado dentro de un plazo razonable, le crea un grave perjuicio, en tanto, esta inactividad por parte de la Administración supone la indefección del ciudadano, la vulneración a su deber legal de actuar y la transgresión de derechos constitucionales.
- Los derechos afectados por esta omisión son:

El derecho a la tutela judicial efectiva, ya que la inercia de la administración implica que el administrado deba esperar de manera indefinida a que la

administración se pronuncie sobre su controversia, para que luego de ello, recién pueda pensarse en la posibilidad de interponer las acciones judiciales pertinentes. Con lo cual se traba y dilata el acceso a la justicia.

De la misma manera, se transgrede el derecho al debido proceso, considerado como un derecho de naturaleza compleja, que abarca varios preceptos que constituyen garantías para el administrado. Uno de esos aspectos, reconoce el derecho que tiene todo administrado de obtener una resolución motivada en derecho dentro de un plazo razonable

Pero ¿qué debe entenderse por plazo razonable? El Tribunal Constitucional ha elaborado unos parámetros para determinar cuál es el plazo razonable, criterios que deberán ser analizados caso por caso y que no obstante estar circunscritos a la materia penal, también pueden tomarse como válidos en circunstancias en las que se encuentren en juego derechos constitucionales, siempre y cuando estos criterios sean adaptados a las circunstancias que el caso requiera.

Respecto a las consecuencias derivadas de la violación al derecho al “plazo razonable” estas han sido de diversa naturaleza, tanto a nivel internacional como por parte de la jurisprudencia nacional. Sin embargo, recientemente, el Tribunal Constitucional, ha pretendido sentar posición en contra de la posibilidad de que la demora en resolver implique la pérdida de legitimidad estatal para perseguir una causa, privilegiando la posibilidad de exhortar a las autoridades pertinentes a emitir un pronunciamiento pronto.

Consideramos que las consecuencias a adoptarse no pueden reducirse a ordenar la emisión de una respuesta pronta, sino que las mismas dependerán de las necesidades de cada caso en concreto, y tendrán como objetivo, reparar el daño ocasionado por la demora.

Otro de los principios afectados por la falta de pronunciamiento, es el principio de seguridad jurídica, el cual es transgredido debido a la incertidumbre existente tras la falta de pronunciamiento de la Administración, encontrándonos así ante una espera que no tiene una fecha cierta de solución.

- Hay que tener presente que estos derechos fundamentales, son aplicables también en los procedimientos administrativos, según lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional.
- La falta de pronunciamiento a que nos referimos en la presente, tiene lugar al interior de un procedimiento administrativo mediante el cual se resuelven controversias; ello bajo la tesis de conceder a la Administración la oportunidad de corregir sus propios errores.
- Consideramos necesaria la existencia de la vía administrativa, dada su especialización, sus plazos legales cortos y como medio facilitador de la justicia. Sin embargo, reconocemos que en algunos casos, esta vía se transforma en un obstáculo y no en una solución. Por tanto, no se debe suprimir este sistema, pero sí deben crearse mecanismos cuyo objetivo sea evitar que esta sea considerada como un trámite sin propósito alguno.
- Para hacer frente a la inactividad de la Administración, el sistema jurídico establece plazos máximos para absolverlos, pasados los cuales existe la posibilidad de aplicar el llamado silencio administrativo, tanto en su versión positiva, como en su faceta negativa.

Dicha medida no es infalible, puesto que si bien es cierto pretende facilitar el acceso a la justicia, limita el ejercicio del derecho de defensa, ya que el administrado puede acudir a la instancia superior, únicamente reiterando los motivos iniciales que propiciaron la controversia, sin posibilidad de conocer los puntos en los cuales la Administración no está de acuerdo con esa posición. Por ende el administrado no está en capacidad plena de rebatir dichos puntos controvertidos en una instancia superior.

- En nuestro ordenamiento, el silencio administrativo se encontraba regulado primordialmente en la LSA, la misma que tras su entrada en vigencia, implantó como regla general a nivel administrativo, la aplicación del silencio administrativo positivo para los procedimientos de evaluación previa, siendo la excepción la aplicación del silencio administrativo negativo.

No obstante ello, en la práctica se verificó que las entidades estatales no están privilegiando el silencio administrativo positivo, sobre el negativo, haciendo que la aplicación del silencio negativo, no sea tan excepcional.

Tras la derogación de la LSA, la LPAG intenta reforzar dicha regla con medidas que favorecen la aplicación del silencio positivo, cuyos resultados veremos en los próximos años.

- Tanto la LSA en su momento, como la LPAG en la actualidad, cuentan con una particular mención hacia el derecho tributario, que queda excluido del ámbito de aplicación de dicha norma en aquello relacionado con el silencio administrativo.
- Las modificaciones recientes a la institución del silencio administrativo, no realizan una contribución significativa a la materia tributaria, dado que la excluye de su ámbito de aplicación, lo que genera perjuicios en caso que las normas tributarias no indiquen de manera expresa qué tipo de silencio se aplica un procedimiento tributario determinado. Al no haber norma de aplicación supletoria, se crea un vacío que impide el acceso a la justicia.

## **CAPÍTULO II: EL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN LOS PRINCIPALES PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

Como bien indicamos anteriormente, la regla general en materia de silencio administrativo en el sistema jurídico peruano es la aplicación del silencio administrativo positivo, siendo el silencio administrativo negativo una excepción a dicha regla. Sin embargo, al regirse el silencio administrativo en materia tributaria, por sus leyes especiales, parece haber sido extraído de la regla general. Por tanto, uno de los propósitos del presente capítulo consiste en determinar si en materia tributaria, se cumple con el predominio del silencio positivo, caso en el cual, el derecho tributario seguiría la misma línea del resto de procedimientos existentes en otras entidades del estado o si por el contrario prima el silencio negativo, caso en el cual el derecho tributario iría en sentido contrario a los objetivos de las nuevas políticas estatales.

Para estos efectos, analizaremos cómo opera el silencio administrativo en los principales procedimientos tributarios. Una vez determinado dicho escenario, nos centraremos en el análisis del silencio negativo al interior del procedimiento contencioso tributario.

### **2.1 El silencio administrativo en los procedimientos tributarios**

Antes de exponer el tema que es de nuestro interés, es preciso recordar de dónde se derivan los procedimientos tributarios. Este tema, no encuentra consenso en la doctrina.

Así, García Viscaíno considera que los procedimientos tributarios forman parte del derecho tributario, y no del derecho procesal ya que:

La especificidad regulatoria de las normas procesales tributarias, debidas a la singularidad de la materia, confiere caracteres propios al proceso tributario. Ello la lleva a negar que se encuentre en el Derecho procesal general, y lo ubica como una subdivisión del Derecho tributario. (Como se citó en Yacolca Estares, 2012, p. 33).

Por otro lado, otro sector, del cual Villegas es parte, afirma que:

El Derecho procesal tributario es Derecho procesal. La añadidura de “tributario” encierra únicamente un deseo de identificación... Así...que las normas que prescriben el procedimiento que deben seguir los organismos jurisdiccionales para hacer cumplir los deberes jurídicos y para imponer sanciones, son procesales, aunque... esas normas adquieran características peculiares en razón del carácter jurídico-tributario de los asuntos sustanciales o formales discutidos en el proceso (como se citó en Yacolca Estares, 2012, p. 33).

Frente a esta disyuntiva, damos la razón a quienes piensan que el procedimiento tributario forma parte del derecho procesal, en tanto el ámbito procesal es la vía idónea en la cual se ha desarrollado una serie de mecanismos para viabilizar la aplicación de la ley. No ocurre lo mismo con el derecho tributario, cuyo diseño está pensado para simplemente aplicar la ley de manera inmediata.

Aclarado este punto, tomemos la definición de Villegas, para quien el procedimiento tributario es:

El conjunto de actos coordinados entre sí, conforme a las reglas preestablecidas, cuyo fin es que una controversia tributaria entre partes (litigio) se decida por una autoridad imparcial e independiente ... y que esa decisión tenga fuerza legal, como continuación del procedimiento tributario, quien al estar integrado con este, conforman la denominación del Derecho procesal tributario. (Como se citó en Yacolca Estares, 2012, p. 34)

Por otro lado, los procedimientos tributarios están divididos en dos grandes grupos, según el Código Tributario: el procedimiento no contencioso y el contencioso tributario. El procedimiento no contencioso, se caracteriza por la inexistencia de una controversia entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

Lo que espera el contribuyente en este tipo de procedimientos es que culmine con un acto administrativo que corrobore algún derecho<sup>16</sup>. Dentro de este tipo de procedimiento se diferencian aquellos vinculados con la determinación de la obligación tributaria<sup>17</sup> y los no vinculados a este tema<sup>18</sup>.

Siendo importante mencionar que los procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de la obligación tributaria se rigen por los artículos 162° y siguientes del Código Tributario (1996), mientras que los procedimientos no contenciosos, no vinculados con la determinación de la obligación tributaria, se regirán por la LPAG (2001), con excepción de los temas mencionados de manera expresa por el Código Tributario (Artículo 162° Código Tributario, 1996).

En cuanto al procedimiento contencioso tributario, aquí sí existe un conflicto entre la Administración Tributaria y el contribuyente, quien pretende que se resuelva la controversia por dicho medio.

Habiéndose repasado rápidamente qué tipo de procedimientos tenemos en materia tributaria, es momento de introducirnos en el tema que es de nuestro interés, exponiendo

---

<sup>16</sup> En efecto “puede inferirse que dicho procedimiento se origina en el derecho de petición cuyo ejercicio no refleja un conflicto de intereses entre la Administración y el deudor tributario, sin embargo, en el caso que la respuesta fuera negativa a los solicitado, dicho acto puede ser objeto de discusión vía el procedimiento contencioso-tributario.” (Minchán Antón, 2012, p. 365).

<sup>17</sup> Los procedimientos no contenciosos, vinculados con la determinación de la obligación tributaria, se caracterizan porque:

...

- i. Guardan relación con la liquidación del tributo... o con la existencia o no de la obligación tributaria como es el caso de la exoneración o inafectación y la devolución de pagos indebidos o en exceso.
- ii. Se regulan por las normas del Código Tributario, y la resolución que resuelve la solicitud no contenciosa es recurrible ante el Tribunal Fiscal, siendo la excepción... las resoluciones que se pronuncian sobre la solicitud de devoluciones, las mismas que son objeto de recurso de reclamación.
- iii. si dentro del plazo legal de 45 días hábiles, la Administración Tributaria o aduanera no resuelve, se considerará por denegada la solicitud, pudiéndose aplicar el silencio administrativo negativo, generándose una resolución Ficta Denegatoria, que puede ser recurrida en vía de reclamación.” (Minchán Antón, 2012, p. 366)

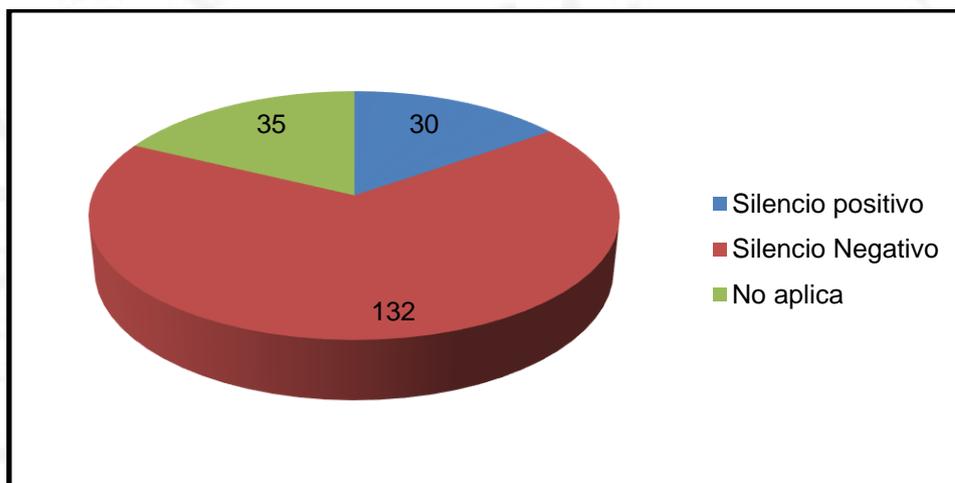
<sup>18</sup> Se caracterizan porque “su resultado no tendrá incidencia directa en la generación o variación de la deuda del administrado, como es el caso de la “solicitud de estado de adeudo para la liberación de fondos depositados en cuentas del Banco de la Nación por concepto de la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central”. (Sarmiento Díaz, 2012, p. 651).

cómo opera la institución del silencio en materia tributaria, para ello, veremos cuál es su empleo en el TUPA de SUNAT<sup>19</sup>.

De esta manera, del análisis de los procedimientos tributarios contenidos en este último documento, concluimos lo siguiente:

Figura 2.1

El Silencio Administrativo en el TUPA de SUNAT



Nota: total de procedimientos 197.  
TUPA 2015 SUNAT. Resolución de Superintendencia N° 192-2015/SUNAT.  
Resolución de Superintendencia N° 111-2016/SUNAT, Resolución de Superintendencia N° 186-2016/SUNAT.  
Procedimientos actualizados a diciembre 2016.  
Elaboración propia.

Luego de este análisis, apreciamos que la regla general en materia tributaria, es el predominio del silencio negativo, siendo la excepción la aplicación del silencio administrativo positivo.

En consecuencia, la premisa aquí es opuesta a la que desea establecer la LPAG (2001), que apunta a que la aplicación del silencio administrativo positivo sea la regla para todo procedimiento, en aras de la simplificación administrativa y la dinamización de la economía.

<sup>19</sup> Es necesario acudir al TUPA de la entidad, ya que de acuerdo al numeral 36.1 del artículo 36° de la LPAG (2001), los procedimientos administrativos : “deben ser compendiados y sistematizados, en el Texto Único de Procedimientos Administrativos, aprobados para cada entidad, en el cual no se pueden crear procedimientos ni establecer nuevos requisitos ”.

¿Cuál podría ser la razón de este tratamiento de excepción? Para responder a esta interrogante, debemos recordar que en todo Estado social y democrático de derecho, “adquieren relieve dos aspectos básicos: la existencia de condiciones materiales mínimas para alcanzar sus presupuestos, y la identificación del Estado con los fines de su contenido social” (STC N° 2016-2004-AA/TC, 2004).

Para alcanzar este propósito, el Estado debe velar por satisfacer los “llamados derechos prestacionales, como seguridad social, salud pública, vivienda, educación y demás servicios públicos, pues ellos representan los fines sociales del Estado a través de los cuales el individuo puede lograr su plena autodeterminación.” (STC N° 2016-2004-AA/TC, 2004)

En este sentido, el Estado requiere proveerse de recursos, los mismos que son adquiridos a través del pago de tributos. Estos últimos fundamentan su existencia en el deber de todo ciudadano de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos.

Este llamado deber de contribuir, no se encuentra establecido de manera expresa en nuestra constitución, su contenido ha sido desarrollado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y su aplicación debe ir de la mano con el respeto al contenido esencial del derecho de propiedad.

En consecuencia, dada la importancia del deber de contribuir dentro del Estado Social y Democrático de derecho, y el carácter de interés público que ostenta el derecho tributario, se justifica la existencia de un régimen de excepción, en materia de silencio administrativo, a fin de adaptar esta institución a los fines y principios rectores del derecho tributario.

Corresponde ahora centrarnos en cómo se aplica esta institución en el procedimiento contencioso tributario.

## **2.2 El procedimiento contencioso tributario.**

Esta es la razón del ser del Procedimiento Contencioso Tributario, ya que si bien es cierto, existe el derecho de los ciudadanos a que los actos administrativos sean revisados por un ente imparcial en sede judicial, también nuestro ordenamiento le otorga a la Administración la oportunidad de ser ella misma quien revise sus propios actos y pueda enmendar sus errores, tal y como lo mencionamos en el primer capítulo.

Es así que, nace la obligación para todo particular que no se encuentre conforme con algún acto administrativo, de recurrir primero a las autoridades administrativas para posteriormente, y si la decisión en esta instancia no resulta favorable, acceder a los tribunales de justicia a cargo de un juez. Ello implica que la vía administrativa es en nuestro ordenamiento, la vía previa de obligatorio cumplimiento para posteriormente acceder al Poder Judicial, tal y como será expuesto en el tercer capítulo de la presente investigación.

Siguiendo esta línea, Alberto Pacci Cárdenas (2012) precisa:

Dado que el estado está sometido al orden jurídico... existe la posibilidad de que aquél rectifique su actuación no ajustada a la ley, ya sea por propia iniciativa o de oficio a través de la declaración de nulidad o, en su defecto, por impugnación del acto administrativo por el afectado ante la propia Administración Tributaria y/o Tribunales Administrativos, que comprende incluso el derecho del afectado a recurrir antes los órganos jurisdiccionales y constitucionales. (P. 607).

Esto da lugar a indicar que, el hecho de que en nuestro sistema jurídico se permita tal privilegio a la administración, implica la adopción de lo que en doctrina se denomina “El Sistema de Doble Jurisdicción”, “en donde la controversia que pueden tener los particulares con la Administración Pública, puede ser llevado ante Tribunales dependientes de la propia Administración Pública, o ante tribunales dependientes del Poder Judicial” (Pacci Cárdenas, 2012.p. 609)

De manera que, en nuestro medio y en materia de procedimientos contenciosos tributarios, tenemos que existe una primera fase, que es lo que se denomina vía administrativa, que se desarrolla como su nombre lo indica en el ámbito administrativo y

una segunda fase llamada vía judicial, la misma que tiene lugar ante el poder judicial y que se encuentra regulada por la Ley del Proceso Contencioso Administrativo (Ley 27584, 2001) y por el propio Código Tributario (1996), según veremos en su oportunidad.

Así, el proceso contencioso tributario se ubica dentro de la primera fase (vía administrativa) y está definido como: “una serie de actos de los sujetos procesales, pruebas y resoluciones propios de la justicia administrativa tributaria en los que se impugnan los actos del órgano administrador del tributo mediante esta vía prevista por el ordenamiento jurídico tributario” (Pacci Cárdenas, 2012, p. 608)

Es pertinente recordar que en este tipo de procedimientos, a diferencia de los procedimientos no contenciosos, estudiados en el punto anterior, existe una controversia entre el contribuyente y la Administración Tributaria, cuya absolución es la finalidad que el procedimiento persigue.

Estos procedimientos son iniciados a instancia de parte y constituyen la materialización de la facultad de contradicción administrativa, reconocida en el numeral 109.1 del artículo 109° de la LPAG (2001).

En la legislación tributaria, el procedimiento contencioso tributario, se encuentra regulado en los artículos 124° y siguientes del Código Tributario (1996) y posee dos etapas o instancias: la fase de reclamación y la apelación.

La fase de reclamación, marca el inicio del procedimiento contencioso tributario y:

Tiene como función proteger al deudor tributario, frente a la Administración, en las siguientes circunstancias:

- En los casos en los que se genera o puede generarse deuda tributaria...
- En los casos en que se puede causar un perjuicio económico en el deudor tributario” (Sarmiento Díaz, 2012, p. 648-649)

De esta manera, el Código Tributario indica que: “Los deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria podrán interponer reclamación.” (Artículo 132° del Código Tributario, 1996).

Así, son reclamables las Resoluciones de Determinación, Órdenes de pago y Resoluciones de Multa.

También son materia de reclamación:

La resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular (Artículo 135° Código Tributario, 1996).

Una vez admitido a trámite el Recurso de Reclamación, la Administración Tributaria debe emitir un pronunciamiento dentro del plazo máximo de nueve meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Cuando el reclamo verse sobre aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para resolver será de doce meses; mientras que si la reclamación se diera contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración las resolverá dentro del plazo de veinte días hábiles.

Por otro lado, cuando se trate de denegatoria tácita de solicitudes de devolución de drawback y de pagos indebidos o en exceso, la Administración resolverá dentro del plazo máximo de dos meses, las reclamaciones interpuestas.

Tratándose de reclamaciones que sean declaradas fundadas o de cuestiones de puro derecho, la Administración Tributaria podrá resolver las mismas antes del vencimiento del plazo probatorio.

Cuando la Administración requiera al interesado para que dé cumplimiento a un trámite, el cómputo de los referidos plazos se suspende, desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación del requerimiento hasta la de su cumplimiento. (Artículo 142° Código Tributario, 1996)

Finalmente, la Administración deberá resolver la reclamación en el plazo de 90 días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación del reclamo cuando se emita una Orden de Pago y existan circunstancias que evidencien que la cobranza será improcedente. (Numeral 3 del literal a) del artículo 119° Código Tributario, 1996).

Como podemos apreciar, las normas tributarias han optado por defender al contribuyente frente a la inactividad administrativa, mediante el establecimiento de un plazo para que la Administración cumpla con la absolución del reclamo. Vencidos estos plazos, es el propio Código que establece la posibilidad de que el recurrente aplique el silencio administrativo negativo, con la finalidad de que la controversia pueda debatirse en una segunda instancia, llamada fase de apelación. (Artículo 144° del Código Tributario, 1996).

Resulta pertinente indicar que en el año 2012, se promulgó el Decreto Legislativo N° 1113, que modificó el Código Tributario en algunos aspectos, siendo uno de ellos, el epígrafe del artículo 144° que hasta ese momento mencionaba a los recursos contra las “resoluciones denegatorias fictas” que desestiman la reclamación.

El cambio consistió en suprimir la palabra “resolución”, hecho que ratificó la naturaleza jurídica del silencio administrativo negativo como ficción jurídica y no como generador de acto administrativo.

En efecto la modificación tuvo “como finalidad lograr una mejor técnica legislativa, por cuanto, cuando se producen los supuestos para que opere el silencio

administrativo negativo..., no se produce un acto administrativo ficto, sino únicamente lo que se produce es una mera ficción procesal.” (Caballero Bustamante)

Aclarado este punto y continuando con nuestra materia, una vez que la Administración Tributaria ha emitido pronunciamiento sobre el fondo o de haber el contribuyente optado por la aplicación del silencio administrativo negativo, dando por denegado su pedido, se encuentra habilitada la posibilidad de interponer Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal, segunda instancia que cierra la vía administrativa.

La apelación dentro del procedimiento contencioso tributario, es interpuesta ante quien emitió la Resolución que dio fin al reclamo. Esta última autoridad, deberá elevar el expediente al Tribunal Fiscal, previa calificación de los requisitos de admisibilidad del mismo. (Artículo 145° del Código Tributario, 1996).

Visto el diseño de este procedimiento y relacionándolo con “la demora en resolver”, se puede apreciar que en esta fase el contribuyente difícilmente se ve afectado por la misma, ya que de existir demora excesiva, puede optar por la aplicación del silencio negativo.

### **2.3 El Silencio Administrativo Negativo en la Fase de Apelación y la Demora en resolver del Tribunal Fiscal.**

Desarrollo del tema Como antes hemos expuesto, en la etapa de reclamación existe norma expresa que habilita la posibilidad de aplicar silencio administrativo negativo, lo cual a su vez facilita el acceso a la vía de apelación; ocurre lo mismo si el Tribunal Fiscal no cumple con su deber de resolver dentro del plazo establecido para ello?.

El Tribunal Fiscal está obligado a absolver los recursos de apelación a su cargo en el plazo de doce meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo será de dieciocho meses

contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal (Artículo 150° del Código Tributario, 1996) .

Antes de continuar, es preciso aclarar que si bien es cierto existe un plazo máximo para absolver las controversias, la aplicación del mismo no es rígido, esto se deduce de lo indicado por el artículo 144° del Código Tributario (1996) cuando establece que: “También procede la formulación de la queja a que se refiere el artículo 155° cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada no resuelva dentro del plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 150°”

Ello implica que:

El plazo que establece el Código Tributario para que el Tribunal Fiscal resuelva puede o no cumplirse, dependiendo si existe o no causa justificada para la demora en resolver. Entonces, podemos afirmar que en principio el Tribunal Fiscal debe cumplir con resolver las apelaciones dentro del plazo señalado por el Código Tributario, salvo que exista alguna causal que justifique la demora para emitir y notificar la resolución correspondiente. Caso contrario, el legislador ha habilitado... la queja para cuestionar la demora en resolver (Robles Moreno, 2015, p. 71).

Consideramos acertada esta medida, en aras de facilitar la emisión de una resolución acorde a derecho, ya que no todas las controversias revisten la misma dificultad, lo cual incide de manera directa en la demora en resolver.

Es aquí en donde interviene el derecho del contribuyente a obtener una decisión dentro de un plazo razonable, ya que si bien la administración puede sobrepasar el plazo legalmente previsto, siempre y cuando medie justificación, tendrá que valorarse en cada caso, si a pesar de existir causa justificada para la demora, esta ha sobrepasado ese plazo razonable.

Cerrado este paréntesis, lo que queda claro es que las normas tributarias, no prevén la aplicación del silencio administrativo negativo como medio para dar por concluido el procedimiento contencioso tributario, es por ello que algunos autores

manifiestan que: ello significa que el deudor tributario debe esperar ineludiblemente el pronunciamiento del Tribunal Fiscal (Minchán Antón, 2012, p. 371).

Por tanto, en principio y siguiendo la literalidad de las normas, diremos preliminarmente que no es posible su aplicación en esta etapa del procedimiento. Este hecho ha provocado en la práctica que en muchas ocasiones, las controversias queden atrapadas en esta etapa del procedimiento administrativo.

De esta manera, es válido preguntarnos si esta omisión de la norma ¿constitucionalmente aceptable? ¿Crea indefección en el contribuyente? ¿Constituye una limitación al acceso a la justicia? ¿Existe alguna motivación razonable para esta omisión? ¿Cuáles son las alternativas de solución que el ordenamiento propone?

Estas interrogantes cobran mayor importancia, considerando que en la práctica el Tribunal Fiscal, no es tan eficiente como SUNAT en la evaluación de las controversias, sino que es usual que sobrepase largamente el plazo legalmente establecido para resolver, ello es motivado por el excesivo número de expedientes acumulados.

Para poder entender esta problemática es preciso recordar que, desde hace ya varios años, el Tribunal Fiscal viene luchando contra el enorme pasivo acumulado, el cual, según la Cámara de Comercio de Lima, al 31 de marzo de 2008 ascendía a “27, 523 expedientes no resueltos..., que fueron ingresados por motivos de apelación tributaria desde el 2004.” (Como se citó en Agencia Andina).

El Estado, consciente de las dificultades que ocasionaba esta situación, adoptó una serie de medidas para la reducción de ese pasivo, tales como: la creación de dos salas adicionales el año 2009 y dos el año 2010, con lo cual el Tribunal Fiscal quedó conformado por 11 salas, una dedicada a tributos aduaneros, dos a tributos municipales y las ocho restantes a tributos internos.

Esta nueva composición del Tribunal Fiscal, trajo consigo la reducción gradual de ese pasivo, así lo señaló la Presidenta del Tribunal Fiscal Zoraida Olano Silva, quien en el año 2012, informó haber alcanzado las metas previstas:

Hemos alcanzado las metas previstas como consecuencia del incremento de Salas. Como ya lo señalé, en el 2011 hemos atendido 23 600 expedientes e ingresaron 15 071, esto es, se ha resuelto 57 por ciento por encima del ingreso y, en consecuencia, hay un efecto positivo sobre el pasivo de expedientes que se ha reducido en aproximadamente 34 por ciento desde junio de 2010 (Olano Silva, 2012, p. 8).

En este sentido, en aquél entonces se esperaba que:

Teniendo en cuenta los niveles de ingreso y producción de expedientes similares a años anteriores, a fines de 2012 se espera tener un pasivo menor al ingreso de expedientes (reducción del 55 por ciento respecto de junio de 2010) y en el 2013 la reducción del pasivo se proyecta a aproximadamente 75 por ciento (Olano Silva, 2012, p. 9).

Pasado el tiempo, ¿Las cosas se desarrollaron como se esperaba?, la respuesta es negativa. Esto se debe, según declaraciones de la presidenta del Tribunal Fiscal realizadas el 2014, a que “desde el 2012 como resultado de las medidas de fortalecimiento de la SUNAT, se ha incrementado el ingreso de expedientes a 18, 745 en 2012 y 21, 149 en 2013.” (Olano Silva, 2014, p. 6).

Al resultar insuficientes estas medidas, en el año 2011 se reorganizó el Tribunal Fiscal, creándose la Oficina de Atención de Quejas, entidad que a partir de su puesta en funcionamiento efectivo, en el año 2013, se encarga de la absolución de estos recursos, facultad que anteriormente estaba a cargo de las salas especializadas del Tribunal Fiscal.

La creación de la Oficina de Atención de Quejas, “ha permitido afrontar el creciente número de quejas ingresadas al TF. En el 2010 ingresaron 3,968 Quejas, en el 2012 fueron 4, 723 y en el 2013 han ingresado 5, 716 Quejas.

De no existir dicha oficina, las Salas Especializadas se hubieran visto congestionadas con el gran número de Quejas a resolverse prioritariamente, dado el plazo sumario previsto por el CT para su atención (Olano Silva, 2014, p. 6).

Como complemento de ello, se permitió que la resolución de controversias de menor complejidad, pudieran ser atendidas directamente por los vocales del Tribunal Fiscal actuando como organismos unipersonales.

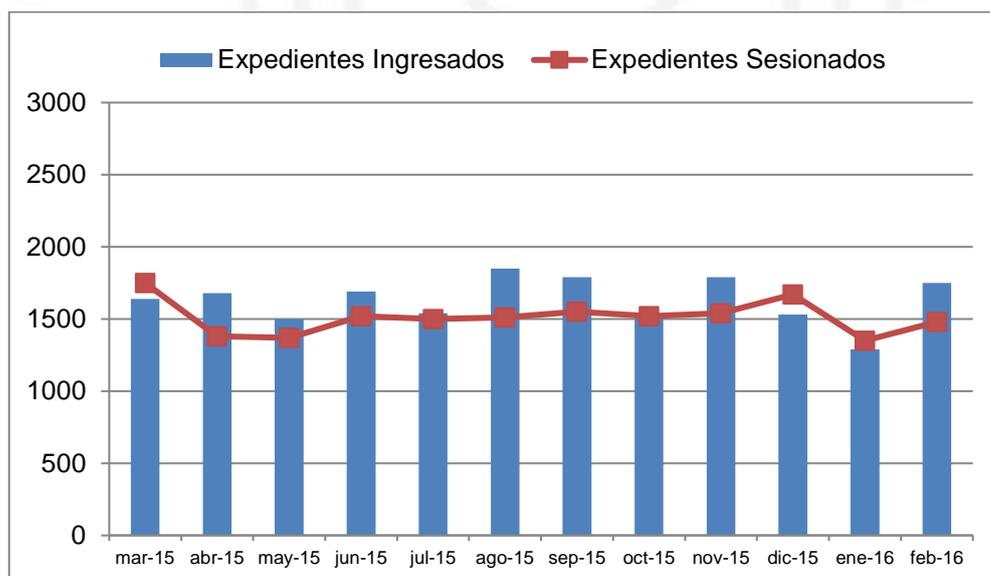
Finalmente, otra de las medidas adoptadas para hacer más efectiva la labor del Tribunal Fiscal se dio con la aprobación del Procedimiento de Notificación por Medio Electrónico (Resolución Ministerial N° 270-2013-EF/41, 2013) a través del cual el Tribunal Fiscal puede notificar actos administrativos... Con esta medida, se buscó poner en conocimiento del recurrente rápidamente, el contenido de actos administrativos relevantes en la absolución de una causa y así lograr mayor celeridad en la atención de las controversias.

Considerando todas las reformas antes descritas, corresponde preguntarnos ¿Cuál ha sido la capacidad del Tribunal Fiscal para atender la demanda? ¿Se ha logrado reducir el pasivo? Consultando al Tribunal Fiscal, se nos informa que a diciembre del año 2012, la cantidad de expedientes pendientes de resolver ascendía a 16,176 y a diciembre de 2015 era de 13,062, lo cual implica que la reducción del pasivo entre esos años, fue sólo de 19%. (Memorando N° 571-2016-EF/40.03, 2016), a pesar de las reformas realizadas.

Por tanto, ¿Cuál es el panorama actual?, si analizamos el número de expedientes atendidos conjuntamente con los sesionados desde marzo del 2015 hasta marzo 2017, tenemos lo siguiente:

Figura 2.2

Expedientes Ingresados Vs. Expedientes Ingresados (marzo 2015- febrero 2016)

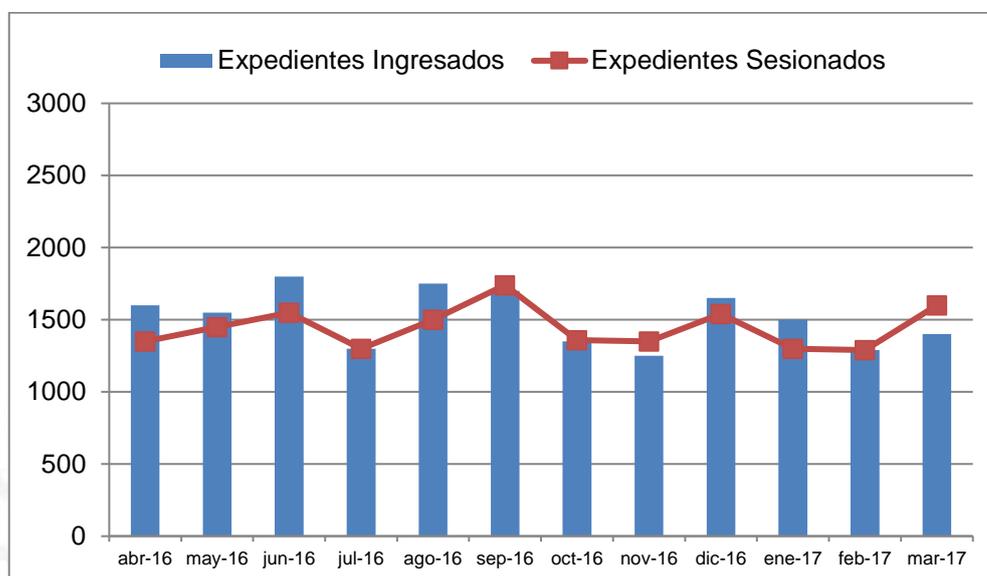


Fuente: (Ministerio de Economía y Finanzas- Tribunal Fiscal, 2016)

En: [www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/estadistic/imagenes/estadistica2img.jpg](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/estadistic/imagenes/estadistica2img.jpg).

Figura 2.3

Expedientes Ingresados Vs. Expedientes Sesionados (abril 2016-marzo 2017)



Fuente: (Ministerio de Economía y Finanzas- Tribunal Fiscal, 2017)

En:[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/estadistic/imagenes/estadistica2img.jpg](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/estadistic/imagenes/estadistica2img.jpg)

Como podemos apreciar, en los últimos 23 meses aproximadamente, contados desde marzo 2015, en 7 oportunidades el número de expedientes sesionados ha sido casi equivalente al número de expedientes ingresados (meses de julio y octubre 2015; enero, mayo, julio y octubre 2016 y febrero 2017).

Asimismo, en tres oportunidades el número de expedientes sesionados ha sido ligeramente mayor que el número de expedientes ingresados (marzo y diciembre 2015; enero y setiembre 2016).

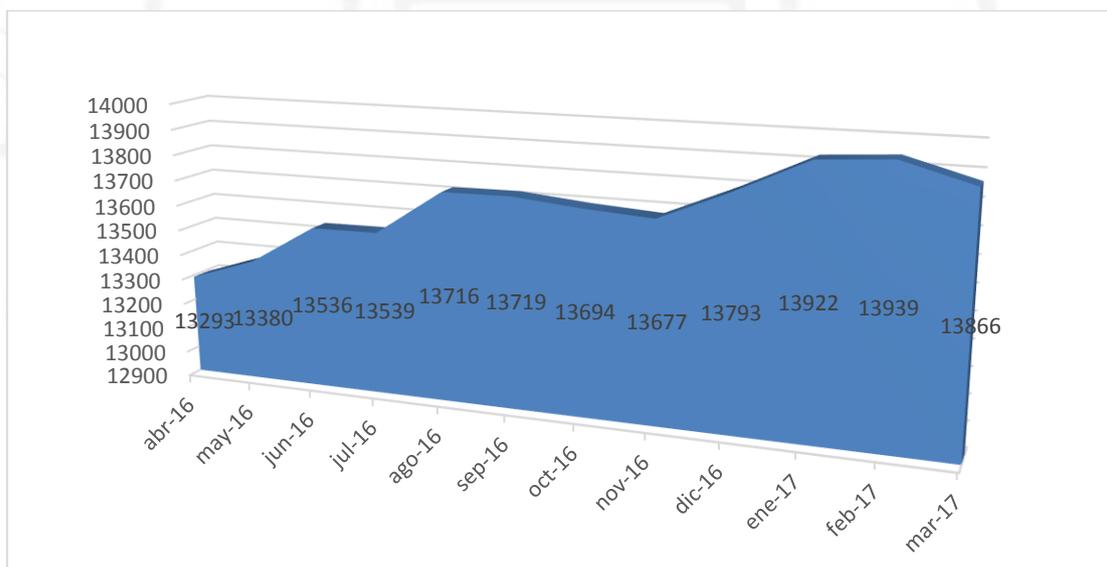
Podemos observar también que de los 23 meses, solo uno de esos meses (marzo 2017), el número de expedientes sesionados, sobrepasa por mayor distancia al número de expedientes ingresados.

Finalmente, respecto a los 11 meses no mencionados, el número de ingresos, supera de manera ligera al número de expedientes sesionados.

Y son precisamente los expedientes ingresados que sobrepasan a los sesionados, los que engrosan el pasivo del Tribunal Fiscal. Por lo tanto, podemos concluir que si bien es cierto en el último año, el pasivo del Tribunal no se ve incrementado de manera significativa, dado que en general, el número de expedientes ingresados mensualmente no sobrepasa sobre manera el número de expedientes sesionados, el pasivo que el Tribunal Fiscal viene arrastrando desde años anteriores, no ha disminuido en la magnitud requerida para garantizar la obtención de una respuesta dentro del plazo legal, pese a las reformas ya efectuadas.

Por tanto, bajo el panorama actual de evolución el pasivo, se puede inferir que hasta el momento, es previsible que este no disminuya significativamente, para el año 2016.

Figura 2.4  
Evolución del Pasivo de Expedientes Pendientes de Sesión



Fuente: MEF (Ministerio de Economía y Finanzas, 2017)  
En : [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/estadistic/imagenes/estadistica1img.jpg](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/estadistic/imagenes/estadistica1img.jpg)

¿Cuáles pueden ser las causas de esta escasa disminución del pasivo de expedientes, pese a las reformas efectuadas?

La más importante es el incremento constante del número de expedientes, así tenemos que, “El flujo promedio de expedientes de apelación (excluyendo quejas) ante

el Tribunal Fiscal es de unos 13 000 (período 2007 a 2013) con tendencia a aumentar (en 2012 fueron más de 14 000 y en 2013 más de 15 000).” (Sotelo & Sevillano, 2014, p. 76).

Otra de las razones es, que actualmente, el Tribunal Fiscal no se encuentra operando al 100% de su capacidad, dado que dos de las once salas no están funcionando de manera efectiva.

Vista la situación, el Estado ha intentado recientemente, dar mayor celeridad a este tipo de procedimientos, reduciendo el plazos, pero sobre todo acudiendo a la institución de la prescripción de la deuda, tema que será abordado con mayor detenimiento más adelante y que adelantaremos resultan insuficientes, por las razones que expondremos en el punto correspondiente.

Por lo tanto, concluiremos este punto indicando preliminarmente, que las reformas adoptadas para lograr mayor celeridad en la atención de expedientes no han tenido gran impacto en la reducción de pasivo que se viene arrastrando de un tiempo atrás, sin embargo, han sido medidas que coadyuvaron a mantener casi estable la proporción entre el número de expedientes sesionados y los expedientes ingresados mes a mes, en los años siguientes a las reformas. Por lo tanto, aún se requieren más medidas de reforma que aceleren la absolución de controversias.

#### **2.4 Conclusiones preliminares.**

De esta forma concluimos:

- Del análisis del TUPA de SUNAT, se puede inferir que, en materia tributaria ocurre el fenómeno inverso al establecido por la LSA, ya que mientras en esta norma la regla general es la aplicación del silencio positivo; para el derecho tributario ocurre lo inverso.
  
- Consideramos que el tratamiento especial que da el ordenamiento a los silencios en materia tributaria, se basa en la especial consideración que se le

otorga a dicha materia, en vista del bien jurídico que pretende tutelar, que está dado por el sostenimiento de la finanzas públicas

En efecto, la tributación es un medio que el Estado emplea para obtener fondos necesarios para proveer a la población de servicios básicos y así, cumplir con los deberes prestacionales que la Constitución le impone. Es por tanto un asunto de interés público de vital importancia para la sociedad en su conjunto.

- La regulación del procedimiento contencioso tributario, confirma que el silencio administrativo negativo no genera acto administrativo ficto, sino que es una simple ficción legal que permite acudir a la instancia superior.

Hecho que antes de la modificación al Código Tributario efectuada en el año 2012, quedaba poco claro.

- El legislador ha optado por proteger al contribuyente de la inactividad administrativa, otorgando plazos máximos para resolver al interior del procedimiento contencioso tributario.

Pasados los plazos máximos, sin haber obtenido una respuesta, el ordenamiento faculta al contribuyente a emplear el silencio administrativo negativo en la fase de reclamación, hecho que no está previsto como medio para poner fin a la segunda y última fase administrativa que es la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal.

- La falta de una vía de escape, que permita al contribuyente acudir al Poder Judicial, haciendo uso del silencio negativo en la fase de apelación, sumado a la excesiva demora en resolver por parte del Tribunal Fiscal, hacen que las controversias se queden atrapadas en dicha fase por un tiempo excesivo.

La demora del Tribunal, es atribuida a la carga de expedientes acumulados a lo largo de los años y que no se ha logrado disminuir de manera satisfactoria pese a las diversas medidas adoptadas por el Estado.

- Ante la ausencia de medidas expresas que permitan la aplicación del silencio administrativo negativo en la fase de apelación, corresponde cuestionarnos si esta medida ¿constituye una traba al acceso a la justicia?, ¿en qué medida crea indefección en el contribuyente? ¿El ordenamiento jurídico ofrece alguna solución efectiva distinta que también pueda servir de protección frente a la demora de la administración? ¿Es la queja presentada ante el Ministerio de Economía y Finanzas un instrumento eficaz para estos efectos? Estas interrogantes nos abren la puerta a la discusión que pretenderemos atender en el siguiente capítulo.

# **CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA ANTE LA FALTA DE SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO COMO MEDIO DE CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO Y POSIBLES SOLUCIONES**

Como ya lo indicamos anteriormente, la falta de previsión legal, para la aplicación del silencio administrativo negativo, en la fase de apelación, crea incertidumbre en el contribuyente, puesto que no sabe cuándo podrá resolver su controversia.

Esta inseguridad se incrementa, cuando además el transcurso de la vía administrativa, resulta siendo una carga legal y no un ámbito en el cual el contribuyente puede encontrar amparo a sus pretensiones.

En el presente capítulo, nos encargaremos de exponer dichos casos, así como también, intentaremos encontrar una solución al problema que genera la inactividad estatal, amparándonos, en primer lugar, en las posibilidades que nos ofrece el sistema jurídico, luego de lo cual, y de no encontrar respuestas satisfactorias, proponer alternativas de solución a implementarse en el futuro.

## **3.1 Supuestos en los cuales el procedimiento Contencioso Tributario como vía obligatoria, no resulta eficaz para la resolución de una controversia**

Como ya lo hemos mencionado en anteriores oportunidades, el procedimiento contencioso tributario, como parte de la vía administrativa, nace con el objetivo de: “brindar a la Administración la posibilidad de revisar sus propios actos, a efectos de posibilitar que el administrado, antes de acudir a la sede jurisdiccional, pueda en esa vía solucionar, de ser el caso, la lesión de sus derechos e intereses legítimos” (STC N° 02833-2006-AA, 2007).

Con la finalidad de otorgar a la vía administrativa, la oportunidad antes indicada, nuestra legislación contempla la obligatoriedad de su agotamiento como requisito de cumplimiento previo al inicio de algún proceso de garantía constitucional (proceso de amparo por ejemplo<sup>20</sup>) o para el inicio de la vía contencioso administrativa<sup>21</sup>.

En efecto, al constituir un requisito “previo”, a la vía administrativa se le conoce como “vía previa”. De esta manera:

tratándose de agresiones atribuidas a las entidades que conforman la Administración Pública, la vía previa viene constituida por la vía administrativa, que siempre viene configurada por los recursos administrativos y el procedimiento administrativo, que son conocidos, tramitados y resueltos al interior de la propia entidad (STC N° 02833-2006-AA, 2007).

No obstante la obligatoriedad de agotar la vía administrativa, el propio Tribunal Constitucional, reconoce que existen “determinadas circunstancias que pueden convertir el agotamiento de la vía administrativa en un requisito perverso o en un ritualismo inútil, particularmente, cuando de la afectación de derechos fundamentales se trata.” (STC N° 02833-2006-AA, 2007).

Es por este motivo que tanto el Código Procesal Constitucional, para los procesos constitucionales, como la Ley de Proceso Contencioso Administrativo, establecen excepciones al cumplimiento de este requisito (Artículo 46° del Código Procesal Constitucional y artículo 21° de la LPCA, 2001).

Estas excepciones establecidas en un listado, no son suficientes para solucionar el perjuicio que puede implicar el agotamiento de la vía previa, ya que consideramos que es un tema casuístico.

---

<sup>20</sup> El agotamiento de la vía previa para los procesos de amparo se encuentra prevista en el artículo 45° del Código Procesal Constitucional (Ley N° 28237, 2004).

<sup>21</sup> La obligatoriedad de agotar la vía administrativa como paso obligatorio para la admisión a trámite de la demanda Contencioso Administrativo, está prevista en el artículo 18° de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo (2001).

Para el tema que nos convoca, ¿en qué casos el procedimiento contencioso tributario como vía previa obligatoria, se convierte en una traba para el acceso a la justicia, hecho que se ve agravado por la excesiva demora en resolver por parte del Tribunal Fiscal?

A continuación mencionaremos unos ejemplos.

### **3.1.1 Existencia de reiterada jurisprudencia en contra de los contribuyentes.**

La práctica nos indica que es posible que sobre un tema determinado, exista una posición firme en contra del contribuyente, por parte tanto de SUNAT en la instancia de reclamación, como del Tribunal Fiscal etapa de apelación.

Con lo cual al ser reiterado este comportamiento y más aún si se tratan de temas que se han convertido en Resoluciones de Observancia obligatoria, es predecible que si en otra oportunidad, un contribuyente no está de acuerdo con ese tema y lleva esa causa a la vía administrativa, no encontrará amparo a su derecho, o es posible que no sea escuchado objetivamente, ya que existe una posición establecida al respecto.

Así lo considera Diez Sánchez, para quien “raras veces la Administración cambia de parecer con relación a las decisiones de sus órganos inferiores en función a un espíritu de cuerpo institucional” (Cómo se citó en Huapaya Tapia, 2006, p. 452).

Este es el caso por ejemplo de la deducción de gastos por entrega de muestras médicas efectuadas por los laboratorios farmacéuticos a favor de los profesionales de la salud, con la finalidad de promocionar sus productos.

Como recordaremos, los medicamentos cuya venta se efectúa bajo receta médica, por disposición legal no pueden ser objeto de promoción de manera abierta, sino que en este caso se da a conocer el producto por intermedio del profesional de la salud que es la persona autorizada legalmente para determinar un tratamiento médico a seguir y emitir la prescripción que permita que el paciente adquiera la medicina.

En estos casos, tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal, reconocen como válida la deducción de gastos correspondientes a la entrega de muestras médicas.<sup>22</sup>

No obstante ello, el punto controvertido en este caso se encuentra relacionado con las pruebas que ofrece el contribuyente para acreditar ante la Administración que las muestras médicas han sido entregadas a los profesionales de la salud.

Es así que en numerosos casos, el Tribunal Fiscal ha confirmado reparos al gasto bajo el argumento de que el contribuyente no entregó acuses de recibo suscritos por los propios médicos destinatarios de las muestras, sin tomar en cuenta cualquier otro medio probatorio que pudiera ofrecer el contribuyente que evidenciara un control de salida de las muestras y de entrega de las mismas. De esta manera, tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal, pueden estar interpretando las pruebas ofrecidas sin considerar las prácticas comerciales del rubro, y utilizando criterios rígidos y poco razonables.

Evidentemente, nos encontramos frente a un tema discutible, pero cuya posición se encuentra firme y casi institucionalizada por parte del Tribunal Fiscal a través de sus resoluciones (RTF N° 19049-8-2011, 2011) y (RTF N° 01682-8-2012, 2012) entre otras.

En casos como el descrito, el transcurso de la vía previa administrativa, constituirá, un mero trámite, al ser predecible la posición de la Administración. Por tanto, se requiere llevar causas como la descrita a otro ámbito, en el cual el contribuyente pueda encontrar un juzgador con predisposición a conocer la causa con objetividad, merituando todas las pruebas que le sean presentadas, lo cual viabiliza el derecho del contribuyente a ser oído y en consecuencia favorece el ejercicio de su derecho de defensa. El ámbito idóneo para ello es la vía judicial.

De esta manera, y en estos casos concretos, el desarrollo de la vía administrativa se convierte en un excesivo privilegio de la Administración y en una transgresión al derecho a la tutela judicial efectiva, ya que el ámbito administrativo, deviene en un obstáculo que posterga el derecho al acceso a la justicia que tiene todo ciudadano. Dicha postergación y entrapamiento de la controversia, puede durar no solo meses, sino años,

---

<sup>22</sup> Así lo establecen las RTF N° 214-5-2000, 2439-4-96, 885-5-97, 430-5-2001.

dada la demora en resolver por parte del Tribunal Fiscal, que ya ha sido demostrada líneas arriba.

Si a eso le agregamos el hecho de que no está prevista legalmente la aplicación del silencio administrativo negativo, como medio para dar fin al procedimiento contencioso tributario y así poder acudir a la vía judicial, el problema se agrava, pudiendo ocasionar graves perjuicios económicos.

### **3.1.2 Cuando la materia en discusión se refiera a afectación de derechos constitucionales.**

Otro caso en el cual el objetivo del Procedimiento Contencioso Tributario no se cumple, tiene lugar cuando la aplicación de una norma, en un caso en concreto, afecta derechos constitucionales.

En este punto, es pertinente remontarnos a antes del año 2006. En esta etapa, cuando la materia controvertida estaba referida a la aplicación de preceptos constitucionales, el Tribunal Fiscal resolvía de la siguiente manera:

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el tributo que se le pretende cobrar resulta violatorio del principio constitucional de no confiscatoriedad y de la capacidad contributiva y vulnera el derecho de propiedad, consagrados en los artículos 74° y 2° numeral 16 de la Constitución Política de 1993, es preciso señalar que de conformidad con los artículos 138° y 202°, numeral 1 de la citada Constitución, el sistema de control de la constitucionalidad de las normas legales corresponde únicamente al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial, no siendo competente este Tribunal para emitir pronunciamiento a ese respecto (RTF N° 067-1-2003, 2003).

En consecuencia, cualquier discusión relativa a principios o derechos constitucionales, era evitada por el Tribunal Constitucional en etapa de apelación o de queja, ya que se consideraba no competente para emitir una opinión al respecto.

Esto hacía que si un contribuyente consideraba afectados sus derechos constitucionales por la aplicación de una norma para su caso en concreto, sabía de antemano que recurriendo a la vía previa (SUNAT y Tribunal Fiscal) no iba a obtener

una respuesta, sino más bien una justificación de por qué no habría pronunciamiento sobre el fondo de la controversia. Como esta vía era de obligatorio tránsito, nuevamente se convertía en un trámite sin significado, cuyo único objetivo era lograr la vista de la causa ante el Poder Judicial. Convirtiéndose en estos casos esta vía previa como un obstáculo al acceso a la justicia.

Este panorama sufrió un cambio en el año 2006, con la emisión de la STC N° 03741-2004-PA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional precisó que el deber de respeto a la Constitución también es oponible a la Administración Pública, ya que es una entidad sometida a la Carta Magna al igual que todos los poderes del Estado, en consecuencia se admite la posibilidad que un órgano administrativo pueda ejercer control difuso y de esta manera inaplicar una norma de inferior rango que la Constitución<sup>23</sup>.

El denominado “control difuso”, es un instrumento que posee raíz constitucional, encontrándose previsto en el segundo párrafo del artículo 138° de la Constitución Política del Perú (1993)<sup>24</sup>, constituyendo en principio una facultad exclusiva de los jueces.

---

<sup>23</sup> Este deber de respetar y preferir el principio jurídico de supremacía de la Constitución también alcanza, con es evidente, a la Administración Pública. Esta, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometida, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51 de la Constitución.

De modo tal que la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley-más aún si esta puede ser inconstitucional- sino, antes bien, por su vinculación a la Constitución. Esta vinculación de la Administración a la Constitución se aprecia en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual, si bien formalmente ha sido denominado por la propia Ley como “principio de legalidad”, en el fondo no es otra cosa que la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución, al prever que “las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho ...

De acuerdo con estos presupuestos, el Tribunal Constitucional estima que la Administración Pública, a través de sus tribunales administrativos o de sus órganos colegiados, no sólo tiene la facultad de hacer cumplir la Constitución-dada su fuerza normativa-, sino también el deber constitucional de realizar el control difuso de las normas que sustentan los actos administrativos y que son contrarias a la Constitución o a la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional). Ello se sustenta, en primer lugar, en que si bien la Constitución, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 138, reconoce a los jueces la potestad para realizar el control difuso, de ahí no se deriva que dicha potestad les corresponda únicamente a los jueces, ni tampoco que el control difuso se realice únicamente dentro del marco de un proceso judicial (STC N° 03741-2004-PA/TC, 2005).

<sup>24</sup> Artículo 138° de la Constitución: “En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente prefieren la norma legal sobre otra norma de rango inferior”.

Esta facultad es definida en, el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional<sup>25</sup>, como:

la facultad que tienen todos los jueces que forman parte del Poder Judicial para dentro de un caso concreto y de surgir contradicción entre una norma constitucional y una norma infraconstitucional, inaplicar la segunda. Debe considerarse que la inaplicación de la norma de menor jerarquía al caso concreto no importa la declaratoria de inconstitucionalidad de la misma ni su expulsión de nuestro sistema legal, solo implica que la norma de menor jerarquía no sea considerada para el caso materia de controversia. (Escalante Gonzales, 2012, p. 1013).

Este tipo de mecanismo “busca preservar esta supremacía constitucional, de forma tal que evita la aplicación de normas infraconstitucionales que sean incompatibles a la norma suprema” (Hernández Huamañahui, 2012, p. 61).

Mencionada esta aclaración, se entiende ahora que la Resolución del Tribunal Constitucional antes mencionada, creaba polémica, haciendo extensiva la aplicación del “control difuso”, que hasta ese entonces estaba dirigido exclusivamente hacia el Poder Judicial, también hacia entidades administrativas, tales como el Tribunal Fiscal<sup>26</sup>.

Llevando ello al plano de la tributación, antes de la emisión de la Resolución del Tribunal Constitucional bajo comentario, el Tribunal Fiscal ya cuestionaba y analizaba

---

<sup>25</sup> Artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional: “Cuando exista incompatibilidad entre una norma constitucional y otra de inferior jerarquía, el Juez debe preferir la primera, siempre que ello sea relevante para resolver la controversia y no sea posible obtener una interpretación conforme a la Constitución.

Los jueces no deben dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular.

Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulta de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional”

<sup>26</sup> Se precisa que si bien es cierto el Tribunal constitucional, reconoce la facultad de la Administración Pública para aplicar el llamado “control difuso” de las normas, mediante Resolución aclaratoria de fecha 13/10/2006, se establecen los criterios que la Administración Pública debe tomar en consideración para aplicar el “control difuso”. De esta manera, debe ser ejercido por “ los tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten “justicia administrativa” con **carácter nacional**, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados” (STC N° 03741-2004-PA/TC Aclaración, 2013)

ciertos criterios establecidos en normas con rango de ley. Es el caso de la determinación de arbitrios municipales creados mediante Ordenanza Municipal.

Esto último se origina a partir de, la emisión de las Sentencias N°s 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, en las cuales el Tribunal Constitucional insta al Tribunal Fiscal a pronunciarse respecto a la determinación del costo de los arbitrios municipales, ya que como lo hemos referido líneas arriba, hasta ese momento esta entidad evitaba pronunciarse al respecto en virtud al principio de legalidad<sup>27</sup>.

Es con la emisión de la Sentencia N° 03741-2004-PA/TC, antes comentada, que consideramos que el Tribunal Fiscal se encontraba en la obligación de aplicar control difuso no solamente para el caso de arbitrios municipales, sino para cualquier otro tema en el cual hubiera un precepto constitucional afectado. Sin embargo, el Tribunal Fiscal continuó aplicando ese criterio únicamente para el análisis de legalidad del costo de los arbitrios municipales, establecidos mediante Ordenanza Municipal.

Esta situación retrocedió al punto de partida en el año 2014, tras la emisión de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 04293-2012-PA/TC, en la cual esta entidad dio marcha atrás, al indicar que no procede que en vía administrativa se aplique control difuso, en tanto esta es una potestad exclusiva de los jueces, y que al permitirse la extensión de esta facultad, se afectaba el sistema de control dual de jurisdicción constitucional establecido en la Constitución y reservado para el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, transgrediendo el sistema de división de poderes al permitir que una entidad del Poder Ejecutivo, controle las normas dictadas por el Poder Legislativo, lo cual sólo ocurre en un proceso judicial.

Esto originó a nivel del Tribunal Fiscal, la emisión de un Acuerdo de sala Plena N° 2014-12, en el cual en base a la Sentencia del Tribunal Constitucional antes citada,

---

<sup>27</sup> Esperamos que, en lo subsiguiente, el Tribunal Fiscal no evite efectuar este análisis bajo la excusa de estar supeditado “únicamente a la ley”; incluso, de admitirse ello, no debe eludirse el análisis de una ordenanza municipal de conformidad con la Ley de Tributación Municipal y la Ley Orgánica de Municipalidades. De esta manera, tomando en cuenta que estas normas establecen los requisitos de fondo y forma para las Ordenanzas en materia tributaria, lo adecuado para el contribuyente frente a presuntos cobros arbitrarios es que dicha situación sea resuelta lo antes posible, y es evidente que un Tribunal especializado en materia tributaria se encuentra plenamente facultado para realizar esta labor de manera efectiva (STC N° 0041-2004-AI/TC , 2004).

dicho organismo se consideraba incompetente para aplicar control difuso de las normas y que por tanto, se encontraba “ Impedido de analizar tanto la determinación del costo de Arbitrios Municipales como su distribución porque ello implicaría emitir pronunciamiento sobre la adecuación de la ordenanza a la Constitución y los principios que ésta recoge.” (Acta de Sala Plena N° 2014-12, 2014, p. 6).

En conclusión, el Tribunal Fiscal regresa a la posición que tenía antes del año 2004, lo cual refuerza lo indicado a inicios del presente punto.

De esta forma, como las transgresiones a los derechos constitucionales no pueden ser objeto de discusión en sede administrativa; y sin embargo, por disposición legal, es requisito transcurrir esta vía previa para poder llevar a debate el caso ante el Poder Judicial, reiteramos que, en estos casos, la vía administrativa deviene en una traba para el acceso a la justicia, transgrediéndose así el derecho a la tutela judicial efectiva y el debido proceso.

Así lo considera César García Novoa (2008), quien indica:

Cuando, para recurrir contra un Acto de la Administración, a mí me obligan a agotar una vía previa, de carácter administrativo, en esos supuestos en los cuales ese órgano administrativo no es competente, por ejemplo, cuando yo alego que se está vulnerando la Constitución o cuando yo alego que el reglamento que me aplican es ilegal, creo que se está produciendo un retraso injustificado en el acceso a la tutela judicial efectiva, un retraso que carece de cualquier tipo de fundamento. A mi modo de ver, en estos casos y con carácter general, la vía administrativa previa tendría que ser opcional o potestativa para el contribuyente. (P. 336).

Dejaremos esta última idea como una alternativa de solución al problema planteado, la cual consideraremos viable o no según las otras opciones que nos brinda el sistema para combatir esta situación, las mismas que serán expuestas en las líneas siguientes.

Retomando las ideas anteriores, nuevamente este escenario se complica si consideramos que en materia tributaria, no se cumplen los plazos previstos para la

resolución de controversias y no es posible el uso del silencio administrativo negativo en la fase de apelación, como medio para acudir a la vía judicial.

Habiendo desarrollado varios conceptos, estamos en condiciones de preguntarnos: ¿qué alternativas nos ofrece el ordenamiento jurídico para cautelar el derecho que tiene el contribuyente de obtener una resolución motivada dentro de un plazo razonable, considerando la imposibilidad de aplicación del silencio administrativo negativo, como medio para acudir a la vía judicial cuando tenemos casos en los que: por los precedentes jurisprudenciales es altamente probable que la resolución emitida por la administración sea contraria al contribuyente y cuando existe afectación de derechos constitucionales, considerando que el órgano administrativo no es competente para pronunciarse sobre aspectos constitucionales? Responderemos estas interrogantes a continuación.

### **3.2 Instrumentos legales para la protección del derecho a obtener una decisión motivada dentro de un plazo razonable.**

Para agilizar la obtención de un pronunciamiento que de fin a la vía administrativa, cuando nos encontremos en casos como los indicados, tenemos la opción de hacer uso del silencio administrativo negativo, en la fase de reclamación. (Artículo 142° del Código Tributario, 1996).

Ello posibilitará la interposición de la apelación ante el Tribunal Fiscal, sin embargo, en este último nivel, si el Tribunal Fiscal no emite pronunciamiento dentro del plazo legal, como antes ha sido mencionado, no existe posibilidad expresa de aplicar silencio administrativo negativo como medio para poder dar fin a la vía administrativa e iniciar proceso a nivel judicial.

Ante la falta de la institución del silencio administrativo negativo en la fase de apelación, es posible recurrir a las siguientes alternativas a fin de agilizar la obtención de un pronunciamiento.

### 3.2.1 Queja contra el Tribunal Fiscal.

En efecto, el ordenamiento jurídico nos ofrece la opción de interponer un recurso de queja contra el Tribunal Fiscal, a la luz del tercer párrafo del artículo 144° del Código Tributario (1996)<sup>28</sup>, por la falta de pronunciamiento dentro de los plazos previstos para resolver el recurso de apelación dentro de un procedimiento contencioso tributario.

Antes de plantear nuestra posición es preciso definir al instrumento bajo comentario, como “un medio procedimental que busca demandar a un superior jerárquico que ordene al órgano que está conociendo de un procedimiento administrativo que corrija actuaciones procedimentales defectuosas, que no se encuentran arregladas al procedimiento señalado” (Robles Moreno, 2009)

Estos recursos se interponen ante la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, quien luego de verificar la documentación, remite lo actuado al Ministro de Economía y Finanzas quien resuelve el recurso. (Numeral 2.3 del artículo 2° del Decreto Supremo N° 136-2008-EF, 2008)

Si bien es cierto, el pronunciamiento del Ministro es vinculante para el Tribunal Fiscal, y en los hechos podría agilizar la emisión de una Resolución por parte de esta última entidad, en la práctica no resulta una solución efectiva, ya que cuando la materia de controversia de la queja, ha sido la demora en resolver por parte del Tribunal Fiscal, a menudo, la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero indica que<sup>29</sup>,

Aunque la queja del contribuyente es objetivamente procedente-pues es comprobable el vencimiento, con exceso del plazo que el Tribunal Fiscal tiene para resolver- no debería

---

<sup>28</sup> También procede la formulación de la queja a que se refiere el artículo 155° cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada no resuelva dentro del plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 150°

<sup>29</sup> Es preciso aclarar que si bien es cierto, la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, no resuelve las quejas presentadas, emite informes respecto a las mismas, los cuales son remitidos al Ministro de Economía para ser considerarlos dentro de los argumentos que forman parte de la Resolución Ministerial que da respuesta a la Queja presentada (Numeral 8.3 del artículo 8° del Decreto Supremo N° 136-2008-EF, 2008).

En efecto, este tipo de informes: “no tienen naturaleza de constituir documentos públicos vinculantes, sino de una opinión exhortativa que busca definir determinadas normas para persuadir de ser el caso a las autoridades de su cumplimiento”. (Landa Arroyo, 2012, p. 142)

ser declarada fundada por cuanto la falta de resolución oportuna por parte del Tribunal Fiscal no se debe a su negligencia o falta de celo, sino a la imposibilidad física de hacerlo (Informe N° 019-2004-defcom).

En otras ocasiones alega lo siguiente:

La excesiva carga procesal del Tribunal Fiscal, quien además está sujeto a la estricta regla sobre que la tramitación de casos similares debe ser rigurosamente por orden de ingreso, constituye una causa justificada de la demora en resolver a que se refiere el último párrafo del artículo 144° del Código Tributario (Informe N° 002-2005-Defcom).

Siguiendo esa misma línea argumentativa, el Ministerio de Economía y Finanzas generalmente declara infundados los recursos de queja presentados, acogiendo la posición de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, indicando en algunas ocasiones:

Que, igualmente, el informe de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero señala que el descargo formulado por el Tribunal Fiscal es atendible, por cuanto de él se desprende que la asignación de expedientes se efectúa en orden de ingreso conforme a la carga procesal de cada Sala, la que es actualmente excesiva, es decir, que la falta de resolución tempestiva de los expedientes por parte de ese colegiado encuentra causa justificada en un hecho fuera de su control. (Resolución Ministerial N° 287-2006-EF-10, 2006)

En vista de esta posición firme sobre este tema:

En la Práctica los recurrentes utilizan el recurso de queja para así exigir al Tribunal Fiscal que se pronuncie una vez vencido el plazo, pero ya sin necesidad de dar cuenta de los expedientes en función del orden de ingreso, sino de la capacidad de presión y exigibilidad del contribuyente. Lo cual no es una práctica que garantice a todos los contribuyentes el derecho a la igualdad de trato, predictibilidad de las decisiones de la Administración Tributaria, y la seguridad jurídica en las relaciones de los administrados con el Estado (Landa Arroyo, 2012, p. 146)

No obstante este argumento, reconocemos que es posible que el Tribunal Fiscal sobrepase el tiempo previsto para resolver como vimos en capítulos anteriores, siempre

y cuando tenga una justificación razonable, mas no consideramos válido que el argumento para justificar la demora en resolver sea “tener demasiado trabajo” por decirlo en términos coloquiales.

No se puede negar que: “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.” (Lara Márquez, 2010, p. 106-107)

Por lo tanto, el orden de su atención y la demora en obtener un resultado, debe obedecer a las particularidades de cada caso. De esta forma, este mismo autor precisa que:

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 (Lara Márquez, 2010, p. 107).

De esta manera, el plazo para resolver un expediente resulta relativo siendo en los hechos solo referencial. Así lo ha reconocido también la Corte Superior de Justicia de Lima, cuando señala que:

Para determinar si se ha vulnerado o no el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, el Tribunal Constitucional, a través de reiterada jurisprudencia, ha señalado que tal derecho no garantiza el riguroso cumplimiento de los plazos procesales legalmente establecidos ni que éstos sean cortos, sino que la duración o el retraso del proceso no sea excesivo e indebido. La vulneración de este derecho debe ser apreciado en cada caso concreto teniendo en cuenta las circunstancias particulares del mismo. ( Exp N° 17711-2013-0, 2015).

Así, lo que aquí resulta criticable no es el resolver más allá del plazo legal, sino que usualmente el Tribunal Fiscal sobrepasa el “plazo razonable” cuyo significado ya fue expuesto en el primer capítulo.

Dicho esto, podemos indicar que posiciones como las que tiene el MEF para resolver las quejas contra el Tribunal Fiscal implican usar la ineficiencia estatal como justificación válida para la lesión de derechos constitucionales. Consideramos entonces que antes de ampararse en la excesiva carga de expedientes como argumento para declarar infundada una queja por demora en resolver, el MEF debería analizar las particularidades de cada caso en concreto, según los criterios indicados por el Tribunal Constitucional, para así determinar si se ha sobrepasado o no el plazo en el cual razonablemente se esperaría que un caso determinado tuviera un desenlace. De igual manera, se debería considerar la posibilidad de que el daño se convierta en irreparable para el contribuyente, o el interés público que está en juego.

Por tanto, y en atención a los hechos si bien la queja podría ser una vía que acelere la obtención de una resolución sobre el fondo, resulta previsible que en la mayoría de los casos, resulten infundados. En consecuencia, este mecanismo legal no resulta efectivo<sup>30</sup>.

### **3.2.2 Interposición de una demanda de amparo.**

Frente a la poca efectividad de la medida expuesta, analizaremos si es posible acudir a los procesos que garantizan la vigencia de los derechos constitucionales.

Estos procedimientos, se encuentran reconocidos en el artículo 200° de la Constitución Política del Estado y son: la acción de hábeas data, la acción de inconstitucionalidad, la acción popular y la acción de cumplimiento. Tienen como finalidad esencial, garantizar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales. (Artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, Ley N° 28237, 2004).

En materia tributaria, algunos autores consideran que: “por regla general, los actos de la Administración Tributaria pueden impugnarse, mayoritariamente, a través del proceso constitucional de amparo; en menor grado, a través del hábeas data y el

---

<sup>30</sup> La jurisprudencia comparada señala que un recurso es “efectivo” si puede ser interpuesto para acelerar el procedimiento, o si tiene por finalidad reparar sus consecuencias, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el Caso SÜrmali contra Alemanis, de 8 de junio de 2006, entre otros (Landa Arroyo, 2012, p. 146).

cumplimiento y; casi como error estadístico, en vía hábeas corpus." (Escalante Gonzales, 2012, p. 1007).

En el presente trabajo, nos limitaremos a comentar los alcances del proceso de amparo, ya que el resto de garantías constitucionales, no son aplicables a nuestro caso, ya sea por la materia que persiguen o por los requisitos que debe reunir el demandante para interponer un recurso de garantía constitucional.

Así, el Proceso de Amparo tiene por finalidad: "proteger los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional, o disponiendo el cumplimiento de un mandato legal o de un acto administrativo." (Artículo 1° del Código Procesal Constitucional, Ley N° 28237, 2004).

Esta demanda procede: "cuando se amenace o viole los derechos constitucionales por acción u omisión de actos de cumplimiento obligatorio, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona. Cuando se invoque la amenaza de violación, ésta debe ser cierta y de inminente realización". (Artículo 2° del Código Procesal Constitucional, Ley N° 28237, 2004).

Como hemos visto, en materia tributaria, muchos casos se quedan entrampados indefinidamente en la vía contencioso tributaria. En ese sentido, como ya hemos fundamentado, existe una vulneración de derechos constitucionales (tutela judicial efectiva, debido proceso, derecho a obtener una resolución en un plazo razonable). En consecuencia, ¿podría proceder el amparo con la finalidad de acelerar la emisión de una resolución que defina la controversia? ¿Este instrumento, podría dar una solución satisfactoria para el contribuyente? ¿En qué términos podría pronunciarse la judicatura considerando cómo está diseñado el proceso de amparo en nuestra legislación?, en algún caso, ¿podría además pronunciarse sobre el fondo de la controversia?

En este caso, existe transgresión de derechos constitucionales ocasionada por la omisión del deber de resolver en su oportunidad, por lo cual en principio, sí sería procedente la interposición de una demanda de amparo.

No obstante ello, primero analizaremos las causales de procedencia de la demanda de amparo consignadas en el artículo 5° del Código Procesal Constitucional (2004)<sup>31</sup>.

Entre las causales de improcedencia que podrían ser aplicables a nuestro caso está el que “No se hayan agotado las vías previas, salvo en los casos previstos en este Código y en el proceso de hábeas corpus”. Numeral 4 artículo 5° Código Procesal Constitucional (2004).

Lo mismo indica el artículo 45° del mismo cuerpo legal, cuando precisa que: “el amparo sólo procede cuando se hayan agotado las vías previas”.

Y es que, el proceso de amparo goza de un carácter residual, ya que:

Ha sido concebido para atender requerimientos de urgencia que tienen que ver con la afectación de derechos directamente comprendidos dentro de la calificación de fundamentales por la Constitución Política del estado. Por ello, si hay una vía efectiva para el tratamiento..., esta no es la excepcional del amparo, que como se dijo constituye un mecanismo extraordinario (STC N° 4196-2004-AA/TC, 2005).

En nuestro caso, ¿cuál podría ser esa vía previa? La queja contra el Tribunal Fiscal, que de acuerdo al criterio del Tribunal Constitucional, en sus Sentencias N°s 4970-

---

<sup>31</sup> Artículo 5° Código Procesal Constitucional.- Causales de improcedencia.

“No proceden los procesos constitucionales cuando:

1. Los hechos y el petitorio de la demanda no están referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado;
2. Existan vía procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de hábeas corpus;
3. El agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de su derecho constitucional;
4. No se hayan agotado las vías previas, salvo en los casos previstos en este Código y en el proceso de hábeas corpus.
5. A la presentación de la demanda ha cesado la amenaza o violación de un derecho constitucional o se ha convertido en irreparable;
6. Se cuestione una resolución firme recaída en otro proceso constitucional o haya litispendencia;
7. Se cuestionen las resoluciones definitivas del Consejo Nacional de la Magistratura en materia de destitución y ratificación de jueces y fiscales, siempre que dichas resoluciones hayan sido motivadas y dictadas con previa audiencia al interesado;
8. Se cuestionen las resoluciones del Jurado Nacional de Elecciones en materias electorales, de referéndum o de otro tipo de consultas populares, bajo responsabilidad...
9. Se trate de conflictos entre entidades de derecho público interno...
10. Ha vencido el plazo para interponer la demanda, con excepción del proceso de hábeas corpus”.

2008-PA/TC, 6780-2008/TC y 5-2010-PA/TC es la vía indicada para resolver este tipo de impases, convirtiéndose en:

Un remedio procesal idóneo para obtener el pronunciamiento debido y únicamente en la eventualidad que se mantenga la omisión de pronunciamiento a pesar de la orden del superior o que se acredite la urgencia en la tutela, resultará procedente el proceso de amparo. (Díaz Gonzáles & Guzmán Álvarez, 2015, p. 28)

En consecuencia, una demanda de amparo, resultaría improcedente si primero no se activa el mecanismo de la Queja que según vimos en el punto anterior, no es una opción ya que existen numerosos precedentes jurisprudenciales en contra del contribuyente.

La única opción para que se admita a trámite el amparo sin acudir a la queja, es acreditar que el tránsito por la vía previa (queja) provocaría una irreparabilidad del daño. (Numeral 2 del artículo 46° del Código Procesal Constitucional).

Supongamos que es posible acreditar la irreparabilidad del daño, podrían plantear dos tipos de petitorio:

El primero de ellos consistiría en exigir al Tribunal Fiscal un pronunciamiento sobre el fondo al más breve plazo.

El Tribunal Constitucional, a través de Jurisprudencia de observancia obligatoria N° 00295-2012-PHC/TC, parece haber indicado que la consecuencia natural de la transgresión del derecho al “plazo razonable” es el exhortar al Tribunal Fiscal a emitir pronunciamiento al más breve plazo.

Esta medida no supone en modo alguno reparación de los efectos perniciosos efectuados por el transcurso del tiempo. Lo que sí resultaría satisfactorio, sería un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, lo cual no es posible lograr dado el tipo de petitorio planteado.

Esta afirmación nos lleva al segundo tipo de petitorio que se podría plantear en una demanda de amparo.

Nos referimos a encontrar un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, cuando esta versa sobre afectación a derechos constitucionales, tales como el derecho a la propiedad o a la transgresión de principios tributarios, temas en los cuales, como vimos anteriormente, la vía administrativa (SUNAT y Tribunal Fiscal) no se pronunciará sobre el fondo de la controversia.

No obstante existe esta posibilidad, no sería viable, ya que muchos casos requerirán de una etapa probatoria para demostrar de qué manera los derechos constitucionales están siendo afectados.

Recordemos que el proceso de amparo, carece de etapa probatoria (Artículo 9° del Código Procesal Constitucional, 2004), por lo que el Tribunal Constitucional sólo podría pronunciarse sobre el fondo de la controversia si la afectación resulta evidente y resulta producida de la sola aplicación de una norma.

El hecho de que en estos procesos constitucionales no exista etapa probatoria restringe “de manera sustancial el acceso a estas vías residuales de aquellos casos en los cuales la violación de los derechos constitucionales que se invoca no es palpable, esto es, no es manifiesta a simple vista, ya que requiere de prueba para poder demostrarse la afectación constitucional” (Escalante Gonzales, 2012, p. 1044).

Si esta vía no resulta efectiva, ¿existen otros mecanismos que busquen evitar los efectos negativos de la inactividad estatal? Lo veremos en los siguientes puntos.

### **3.2.3 Inejecución del acto administrativo.**

En aras del respeto al debido proceso y al derecho de defensa, se prevé la suspensión de los efectos que los actos administrativos emitidos puedan tener, mientras se encuentre pendiente de resolución el procedimiento contencioso tributario.

Recordemos que: “Los actos administrativos tendrán, carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley” (Artículo 192° LPAG, 2001).

En concordancia con ello, la LPAG prescribe que: “La interposición de cualquier recurso, excepto los casos en que una norma legal establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado”. (Numeral 216.1 artículo 216º LPAG, 2001).

Efectivamente, los actos administrativos, están revestidos de una presunción de validez o legitimidad, por la cual “aun cuando el acto pueda verse afectado de nulidad, este puede ser eficaz hasta que su invalidez no haya sido declarada.” (Gamba Valega, 2012, p. 137).

Por tanto, en principio, al ser los actos tributarios una especie de los actos administrativos, también le son aplicables estos preceptos, consecuentemente, “también gozan de las características de presunción de validez, ejecutividad y ejecutoriedad.” (Gamba Valega, 2012, p. 142).

No obstante ello, y como la norma misma lo indica, estas características tienen excepciones, las mismas que están previstas en el Código Tributario (1996) y en la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aplicable a los gobiernos locales.

Así, en cuanto a las excepciones establecidas por el Código Tributario (1996), tenemos que su artículo 136º, prevé la posibilidad de que las Resoluciones de Determinación y de Multa sean reclamables sin exigirse como requisito de admisibilidad del recurso, su pago previo, siempre que el recurso sea interpuesto dentro de los 20 días siguientes de notificado el acto.

En cuanto a los actos administrativos denominados “Ordenes de Pago”, se aplica similar regla, siempre y cuando existan circunstancias que evidencien que la cobranza pudiera ser improcedente<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Numeral 3 del Artículo 119º Código Tributario (1996): “Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva.

...

3. Excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración, deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115.”

De esta manera, pese a que la deuda contenida en estos actos puede ser exigible, en tanto el acto administrativo reviste ejecutoriedad, sus efectos han sido suspendidos por norma expresa. Y es que el llamado requisito del pago previo colisiona con el derecho al acceso a la justicia.

Por este motivo, el ordenamiento jurídico reaccionó estableciendo la suspensión comentada en el párrafo anterior, que:

Surgió como consecuencia de la evolución y desarrollo del derecho a la tutela efectiva y debido también al retroceso de la autotutela de la Administración, reduciéndose cada vez más esta última, permitiendo a los deudores tributarios ejercer sus impugnaciones con cada vez menos limitaciones. Como dijimos, constituye una excepción a la regla (Vivanco Ortíz, 2012, p. 786)

De esta manera, se puede apreciar como el ordenamiento jurídico ha evolucionado en el tiempo, creando medidas que permiten limitar aún más las actuaciones estatales y afectar en menor medida los derechos constitucionales.

Finalmente, para concluir este punto, corresponde ahora precisar que:

Al concederse la suspensión, se interrumpen los plazos conducentes a la cobranza coactiva, que es el paso siguiente ante la resistencia a cumplir con el pago, así como cualquier acto que importe la ejecución de la orden de pago. La deuda tributaria no se extingue, sino simplemente se suspenden sus efectos hasta que sea resuelto el recurso impugnatorio (Vivanco Ortíz, 2012, p. 789).

En conclusión, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, existe la posibilidad de que la deuda tributaria materia de discusión, no sea ejecutada coactivamente, siempre y cuando se hayan interpuesto los recursos pertinentes dentro del plazo previsto por el Código Tributario (1996).

En consecuencia, los perjuicios que pudieran derivarse de la demora en resolver, son ajenos a la exigibilidad de la deuda durante la tramitación del contencioso tributario.

Atendiendo a ello, nos preguntamos si es suficiente alegar que como los efectos del acto administrativo están suspendidos en el tiempo, la demora en resolver no causa perjuicio al contribuyente, por lo tanto, ¿la causa puede quedar pendiente esperando pacientemente el turno que le ha sido asignado?

Absolveremos esta interrogante, conjuntamente con otro tema que guarda relación con la ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios. Nos estamos refiriendo a los intereses moratorios.

### **3.2.4 Inejecución de intereses moratorios durante el contencioso tributario**

Como recordamos, conforme al artículo 33° del Código Tributario (1996);

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142°, 150°, 152° y 156° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Durante el período de suspensión, la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Los motivos de esta suspensión, son los mismos que inspiran a la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo, durante la tramitación del contencioso tributario. Y es que como se recordará, el ejercicio de un derecho constitucional (derecho a la tutela judicial efectiva, derecho de contradicción), no puede implicar dejar al contribuyente en una situación de desventaja, ya que si no existiera la suspensión de intereses, la obtención de un pronunciamiento adverso implicaría incremento del importe a pagar, lo cual podría significar la afectación al principio de no confiscatoriedad de los tributos establecido en el artículo 74° de la Constitución (1993).

Frente a este tema, volvemos a la misma pregunta. ¿La suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo tributario y la suspensión de intereses durante la

tramitación de la vía administrativa, implica que el contribuyente puede quedar en paz, esperando un resultado, sin que la espera le genere un perjuicio?

Consideramos que si bien estas medidas constituyen un paliativo y un reconocimiento por parte del Estado de la existencia de un problema a resolver, no resulta suficiente.

Esto no subsana la transgresión de derechos constitucionales mencionada en el capítulo I, puesto que el recurrente acude a la Administración para obtener soluciones, y esto no se obtiene menguando las consecuencias económicas de la demora en resolver.

Por lo tanto, no se cumple con las finalidades de un Estado Constitucional de Derecho, para quien:

el respeto de los derechos fundamentales constituye un imperativo que el Estado debe garantizar frente a las eventuales afectaciones que pueden provenir, tanto del propio Estado –eficacia vertical– como de los particulares –eficacia horizontal–; más aún cuando, a partir del doble carácter de los derechos fundamentales, su violación comporta la afectación no sólo de un derecho subjetivo individual –dimensión subjetiva–, sino también el orden objetivo de valores que la Constitución incorpora –dimensión objetiva– (STC N° 03741-2004-PA/TC, 2005).

Por tanto, dejar la controversia en la indefinición, afecta las bases que inspiran a la sociedad en general.

Y es que la naturaleza y características propias del Estado Constitucional, así como las obligaciones internacionales asumidas por el Estado en materia de derechos humanos, exigen la necesidad insoslayable de que la justicia sea impartida dentro de un plazo razonable y sin dilaciones indebidas o demoras injustificadas ( STC N° 05350-2009-HC/TC, 2010).

Por otro lado, en cuanto al perjuicio económico que trae consigo la demora en resolver, se debe tener presente que:

la deuda tributaria no solo genera intereses, sino que resta liquidez para cumplir otras obligaciones o realizar nuevos contratos, hasta que la mencionada deuda sea extinguida...., reiniciando el cálculo de los intereses moratorios de la deuda tributaria una vez emitida la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria (Landa Arroyo, 2012, p. 131).

Podemos decir entonces que, el perjuicio económico ha disminuido por la suspensión de la ejecución del acto administrativo y la suspensión de intereses moratorios, mas no ha sido eliminado por completo puesto que se ha generado un lucro cesante que no se desprende del monto de la obligación tributaria, sino que está conformado por otros aspectos que incluyen conceptos como los gastos “que tiene que hacer el contribuyente, por ejemplo el contratar un abogado defensor que siga su procedimiento, el cuál (sic) muchas veces debe desembolsar no solo un bono por éxito sino un pago mensual.” (Landa Arroyo, 2012, p. 144).

Como esta medida no resulta eficiente, recientemente el Estado tuvo la intención de reforzar estos “beneficios” para el contribuyente a través de la institución de la prescripción de la deuda tributaria, tal y como veremos en el punto siguiente.

### **3.2.5 Prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria.**

Mediante Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, se modificó el artículo 46° del Código Tributario a fin de permitir la reanudación del cómputo del plazo prescriptorio, a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver los recursos de reclamación o de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Esta modificatoria, ciertamente tiene como objetivo dar al contribuyente la certeza de que la controversia terminará, aunque sea cayendo en prescripción. Y es que:

La prescripción extintiva constituye la institución tutelar de la seguridad jurídica de mayor reconocimiento, en tanto busca evitar las situaciones de pendencia indefinida, máxime cuando la condición de un sujeto está determinada por la voluntad o por las facultades de la otra parte en relación. Se pueden violar subrepticamente las bases de la seguridad jurídica si es que los actos interruptivos de la prescripción no son clara y

precisamente determinados, así como cuando el período suspensivo no tiene contornos definidos en el tiempo (Chirinos Sota, 2013, p. 261).

En el caso del procedimiento contencioso tributario, ocurría que el período suspensión de prescripción no tenía un límite puesto que, iniciaba con el recurso de reclamación y se mantenía indefinidamente hasta la emisión de una resolución que cause estado, hecho que no tenía una fecha determinada de expedición.

A partir de esta modificatoria, cualquier procedimiento iniciado dentro del contencioso tributario tiene una fecha cierta de término: el plazo de prescripción del adeudo, mas el plazo legal para resolver.

¿Esta medida resulta suficiente para eliminar el problema planteado en la presente investigación? Consideramos que no, porque los plazos de prescripción de adeudos son muy amplios, van desde 4 a 10 años (artículo 43° del Código Tributario). En este sentido, debería el contribuyente quedarse tranquilo porque su controversia a lo sumo durará 4, 6 o 10 años?

La respuesta es negativa, ya que nos aventuramos a decir que en muchos casos, el transcurso de este tiempo podría convertir a los daños económicos derivados de la demora en irreparables. Esta situación es más saltante en casos en los cuales se conoce de antemano que la respuesta de la Administración será negativa o que se inhibirá de pronunciamiento por estar en juego derechos constitucionales. Por lo tanto, esta iniciativa no resulta ser una medida suficiente.

### **3.3 Soluciones frente a la falta de respuesta expresa del Sistema Jurídico.**

Frente a estas circunstancias nada favorables al respeto a los derechos fundamentales y en vista de:

“que no sólo “no pueden existir zonas exentas de control constitucional”, sino que “tampoco pueden haber **plazos ni tiempos exentos de control**” (STC N° 03509-2009-PHC/TC, 2009).

Analizaremos si pese al panorama planteado, podemos plantear alguna solución extraída del propio sistema jurídico, o si por el contrario, se requieren implementar nuevas normas que solucionen de manera directa el problema planteado en la presente investigación.

### **3.3.1 La vía administrativa como medio alternativo de solución de controversias en el procedimiento contencioso tributario.**

En el primer capítulo mencionamos la importancia de contar con un procedimiento administrativo, entre otros motivos porque, en la vía administrativa se cuenta con entidades especializadas en la materia, cuyo objetivo es asegurar la obtención de una respuesta acorde a ley, para lo cual a lo largo de su desarrollo, deben cumplir con principios que se desprenden de derechos constitucionales.

De igual manera, hemos reconocido su importancia como medio para dinamizar el acceso a la justicia, ya que es un filtro que evita que todos los casos se judicialicen y no se incremente así el número de procesos pendientes, que ya desbordó la capacidad de nuestro sistema judicial.

Todo ello, siempre y cuando no nos olvidemos de que la existencia de la vía administrativa, no debe anular las posibilidades de acudir a la vía judicial, que es por naturaleza el camino idóneo para la resolución de controversias, que tiene como fin último el respeto a la ley, la constitución y los derechos fundamentales.

A pesar de que la vía administrativa está diseñada para estos propósitos, también se ha mencionado en el tercer capítulo que en la práctica puede resultar un sin sentido.

Como lo menciona Huapaya (2006):

Acontece generalmente en los casos complejos y en los cuales a los administrados les interesa llegar lo más rápido posible a un debate judicial, sea por la urgencia en la obtención de una respuesta efectiva por parte de los órganos jurisdiccionales, o por su insoslayable necesidad de certeza con respecto a una relación jurídica” (p. 453).

Y son casos como estos, los que llevan a pensar a algunos autores que:

La interpretación más favorable a la eficacia expansiva y progresiva de los derechos fundamentales de los administrados a una justicia pronta y cumplida y a la igualdad, impone replantearse cualitativamente el carácter obligatorio del agotamiento de la vía administrativa impuesto por el legislador (Cortez Tataje, 2012, p. 44)

Y es que, para autores como Huapaya (2006):

Estamos frente a un problema de diseño de las vías administrativas, en orden a garantizar su efectividad y utilidad para el administrado, y en consecuencia, poder afirmar su carácter garantista. Por tanto, la existencia con carácter preceptivo del agotamiento de las vías administrativas, no implica mayor problema. Lo que sí implica problema es la eficacia de esta vía administrativa, y ello, constituye un problema de diseño legal de la vía administrativa (p. 457).

Si esto fuera cierto, ¿De qué manera podemos rediseñar esta vía? ¿Basta con el establecimiento de excepciones al agotamiento de la vía administrativa para sortear este problema? Consideramos que no basta con el establecimiento de un listado de excepciones, ya que si bien constituyen un parámetro, siempre faltarán supuestos no previstos, que quedarán a criterio del juzgador. En ese sentido, siempre será un tema que se determine caso por caso, considerando siempre la opción más favorable al respeto del principio pro actione.

Por lo tanto, para muchos una solución más acorde a los fundamentos de un Estado Social de Derecho, es que el agotamiento de la vía administrativa quede

A la libérrima elección del administrado, de modo que sea este quien, después de efectuar un juicio de probabilidad acerca del éxito eventual de su gestión en sede administrativa, decida si interpone o no los recursos administrativos procedentes. En suma, bajo esta perspectiva, el carácter electivo de la vía administrativa, resulta absolutamente congruente con los derechos fundamentales de los administrados de acceso a la jurisdicción, a la igualdad y a controlar la legalidad de la función administrativa (Cortez Tataje, 2012, p. 44).

De este modo, esta corriente plantea que sea el propio contribuyente quien en vista de las particularidades del caso, decida si acudir a la vía administrativa, u optar por la vía judicial. No consideramos que ello implique que la vía administrativa quede desierta, ni que la vía judicial se recargue aún más, ya que como hemos expuesto anteriormente, la vía administrativa es más expeditiva y especializada, que la vía judicial.

Sin embargo, en los casos en los cuales el transcurso de la vía administrativa dilata el acceso al poder judicial, permitirá que la pretensión del contribuyente sea debatida dentro de un ámbito en el que el contribuyente pueda ser oído y existan posibilidades de obtener una resolución a favor o en contra de su pretensión.

Este tipo de medidas que tienen por finalidad evitar iniciar etapas ineficaces, tiene en nuestro ordenamiento un antecedente, la llamada apelación de puro derecho que “se interpone contra los actos de la Administración Tributaria que afectan al deudor tributario, pero cuya controversia se basa sólo en asuntos de mera aplicación de normas, no existiendo hechos que probar” (Sarmiento Díaz, 2012, p. 726).

Mencionamos este mecanismo porque ha sido creado para simplificar procedimientos y saltar etapas que resultarían innecesarias, en aras de conseguir una respuesta rápida. En este caso, la apelación de puro derecho, se interpone ante SUNAT, quien verificados los requisitos de admisibilidad, eleva el recurso al Tribunal Fiscal (artículo 151° del Código Tributario).

Medidas como esta son un paso más a favor de liberar al sistema de trámites burocráticos y sólo limitar la plena vigencia de los derechos constitucionales en su justa medida.

La apelación de puro derecho resulta siendo en la práctica “opcional” para el contribuyente, puesto que la entidad Administrativa, no está facultada para calificar por iniciativa propia como “de puro derecho” un recurso, esto tiene que solicitarlo el contribuyente (Sarmiento Díaz, 2012, p. 728).

En consecuencia, podemos tomar esta experiencia como un primer paso y un antecedente que apunta a flexibilizar la obligatoriedad de la vía administrativa.

No obstante ello, no creemos que la solución al problema de la demora en resolver sea convertir a la vía administrativa en opcional, ya que para postular ello se requeriría un estudio a mayor profundidad que pudiera crear mecanismos para proteger a los administrados y a la vez resguardar el interés público, tema que se desvía de los propósitos del presente estudio y que además no aporta soluciones inmediatas.

### **3.3.2 Establecimiento de una instancia única en el Proceso Contencioso Tributario.**

Como hemos mencionado anteriormente, el Proceso Contencioso Administrativo, consta de 2 fases, la primera de ellas a cargo de la SUNAT y la segunda bajo la competencia del Tribunal Fiscal.

Este tipo de diseño del procedimiento, nos indica que se ha buscado salvaguardar el principio de doble instancia, que es:

Una de las garantías de rango constitucional más importantes... consagrada en el artículo 139° inciso 6 de la Constitución Política, mediante el cual el deudor tributario puede cuestionar la resolución del órgano administrador del tributo ante una instancia superior como lo es el Tribunal Fiscal, a fin de ser analizada nuevamente la cuestión controvertida (Pacci Cárdenas, 2012, p. 618).

No obstante ello, y dados los problemas ocasionados por la demora en resolver nos preguntamos si ¿sería posible eliminar una de estas etapas, con la finalidad de simplificar el procedimiento contencioso tributario?.

Consideramos que este es un tema que merece ser debatido y no resulta del todo descabellado, ya que de acuerdo al Tribunal Constitucional, el procedimiento administrativo, puede estar conformado por una sola instancia, sin que ello suponga afectación al principio de doble instancia.

Efectivamente, para el Tribunal Constitucional:

El derecho a la pluralidad de instancias es una garantía consustancial del derecho al debido proceso jurisdiccional, que no necesariamente es aplicable en el ámbito del debido proceso administrativo... La exigencia constitucional de establecerse funcional y orgánicamente una doble instancia de resolución de conflictos jurisdiccionales está directamente conectada con los alcances que el pronunciamiento emitido por la última instancia legalmente establecida es capaz de adquirir: la inmutabilidad de la cosa juzgada.

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 (STC N° 0881-2003-AA/TC, 2004).

Creemos que este es un tema que merece ser mencionado, pero que sin embargo, no consideramos como una posibilidad en esta oportunidad, ya que para ello se requiere un análisis mayor que escapa al tema del presente trabajo, que en principio busca una solución con las herramientas que nos otorga el propio sistema legal.

Y decimos esto, puesto que no basta con simplificar el procedimiento administrativo para que se garantice una rápida respuesta, sino que adicionalmente sería necesario estudiar qué instancia debe de eliminarse (fase SUNAT o fase Tribunal Fiscal), determinar cuál sería el impacto efectivo de esta medida en la reducción del pasivo de expedientes y en la duración del procedimiento. Esto último porque podríamos tener una sola instancia que igualmente se demore 2, 3, 5 o más años en resolver un conflicto.

### 3.3.3 El proceso contencioso administrativo y la analogía como instrumento para iniciar la vía judicial.

Para poder encontrar una solución que se desprenda del propio ordenamiento es preciso mirar al paso siguiente al procedimiento contencioso tributario, nos referimos a la demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial<sup>33</sup>.

Y es que:

Precisamente las decisiones de la Administración como expresión de su voluntad, pueden adolecer de graves vicios desde su gestación, formación y su posterior incorporación al sistema jurídico, sobre todo porque inciden sobre la libertad y patrimonio de los particulares. Como toda *manifestación de voluntad*, esta puede sufrir vicios que alteran esencial o superficialmente su contenido, algunos más trascendentes que otros y por tanto, pueden afectar en diferentes niveles o grados el interés público y los legítimos intereses de los particulares (Mogollón Pacherres, 2012, p. 202).

De esta manera, el Proceso Contencioso Administrativo según la legislación en la materia, tiene por finalidad: “el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados” (Artículo 1º de Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, 2001)

A través de este mecanismo:

Pueden plantearse pretensiones, con la finalidad de obtener:

1. La declaración de nulidad, total o parcial o ineficacia de actos administrativos.
2. El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines.
3. La declaración de contraria a derecho y el cese de una actuación material que no se sustente en acto administrativo.

---

<sup>33</sup> Artículo 3º Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584 modificado por el Decreto Legislativo N° 1067: Exclusividad del Proceso Contencioso Administrativo.

“Las actuaciones de la administración pública sólo pueden ser impugnadas en el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales.”

4. Se ordene a la administración pública la realización de una determinada actuación a la que se encuentre obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme.
5. La indemnización por el daño causado con alguna actuación impugnada, conforme al artículo 238 de la Ley N° 27444, siempre y cuando se plantee acumulativamente a alguna de las pretensiones anteriores (Artículo 5° LPCA, 2001).

Como podemos apreciar, mediante este proceso es posible demandar no únicamente la nulidad del acto administrativo, por vicios procesales atribuibles a la Administración, quien no cumplió con lo indicado en la ley, lo que la doctrina conocía como “contencioso de nulidad”<sup>34</sup>, sino que actualmente:

la ley que regula el proceso contencioso administrativo ha puesto en evidencia un espíritu abiertamente orientado hacia un proceso de plena jurisdicción, en el cual no solo se puede discutir la nulidad del acto impugnado, sino además (entre otras pretensiones) puede solicitarse el reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado (Vilela Proaño, 2012, p. 913).

Ello significa que, el proceso contencioso administrativo es la vía idónea para encontrar una solución definitiva a la controversia, dada la falta de pronunciamiento en la vía administrativa.

¿Cómo poder dar inicio a un procedimiento judicial si no se ha cumplido con el requisito de agotamiento de la vía previa? ¿Qué herramienta podemos emplear considerando que no existe silencio administrativo negativo estipulado de manera expresa por las normas tributarias como forma de conclusión del contencioso tributario?.

---

<sup>34</sup> En un primer momento, basándose en la separación de poderes, el control de la actuación de la Administración Pública quedó restringida al campo de la revisión formal, esto es, verificar la adecuación de la Administración Pública al marco jurídico normativo, en estricta aplicación práctica del principio de legalidad, de forma tal que, sin importar el fondo o contenido de lo resuelto por la Administración, bastaba que esta se hubiese encontrado dentro de los parámetros de actuación fijados por la ley y en definitiva, se hubiese cumplido con el debido procedimiento. Por esa razón es que inicialmente la jurisdicción procesal administrativa fue conocida como “contencioso de nulidad”, puesto que el órgano jurisdiccional en última instancia procedía a declarar la nulidad de los actos de la Administración que se hubiesen dictado, contraviniendo el ordenamiento jurídico (Mogollón Pacherras, 2012, p. 204-205).

Veremos si podemos obtener una respuesta dentro del propio sistema jurídico. Al respecto, el numeral 188.3, del artículo 188°, de la LPAG (2001), indica que: “El silencio administrativo negativo tiene por efecto habilitar al administrado la interposición de los recursos administrativos y acciones judiciales pertinentes.”.

Lo que nos falta es la norma habilitante que permita de manera explícita aplicar el silencio administrativo negativo como medio para llegar a la vía judicial. Existe esta norma dentro del sistema tributario peruano? La respuesta es negativa, según hemos visto a lo largo del presente trabajo.

¿Existe alguna norma que podamos aplicar de manera supletoria? La respuesta es negativa, en tanto que la LPAG (2001), norma aplicable supletoriamente al procedimiento contencioso tributario, en el numeral 34.3 de su artículo 34° deriva la responsabilidad de determinar en qué supuestos se aplica el silencio negativo, a las leyes en la materia, y al acudir a ellas no encontramos nada, por lo cual, nos encontramos en un callejón sin salida.

Por lo tanto, consideramos que nos encontramos frente a una **“laguna del derecho”**, “La laguna del Derecho es aquella situación no prevista en los supuestos de las normas jurídicas existentes, que se considera debe recibir una solución jurídica, o también una situación que debe recibir, vía ratio, una solución distinta a la prevista.” (Rubio Correa, 2009, p. 261).

En este caso, ciertamente, este espacio sin regulación merece atención ya que está generando perjuicios que dañan las bases del Estado Social de Derecho, según venimos demostrando a lo largo del presente trabajo.<sup>35</sup>

Y es que de acuerdo a la doctrina, se puede considerar que existen lagunas del Derecho cuando:

---

<sup>35</sup> “a diferencia de las lagunas de derecho que son ausencia de regulación dentro del derecho, el vacío de derecho, es aquella falta de regulación jurídica que se halla más allá de... los límites que el mismo orden jurídico se impone” (Lara Marquez, 1997, p. 94)

1...el caso que carece de norma tiene una racionalidad que es sustantivamente igual a la de otro caso sí normado, aun cuando ambos son fenoméricamente distintos. Es decir que siendo hechos diferentes en sus apariencias, tienen una esencia o una lógica encadenada...

2. Cuando el caso, de no recibir respuesta jurídica, generaría una consecuencia que agravia los principios generales del Derecho. Esto nos lleva al problema de integración mediante la recurrencia a dichos principios.

3. Cuando el Derecho ha producido una norma genérica pero vigente, y por lo tanto exigible en sí misma, que requiere una normatividad reglamentaria aún no promulgada. (Rubio Correa, 2009, p. 262-263)

En nuestro caso, nos encontramos frente al primer caso, ya que no es comprensible que exista la posibilidad de aplicar silencio negativo en la fase de reclamación, y no hacerlo así en la fase de apelación. Consideramos que se debe aplicar la misma razonabilidad para ambos casos.

Un aspecto importante de mencionar es que, descartamos la posibilidad de que se trate de un vacío del derecho, en tanto este implica, según Jaime Lara Márquez (1997) :

Un ámbito carente de derecho, y por lo mismo, también ajeno al derecho, ya que el vacío de derecho se halla más allá de lo que el derecho como regulación de conductas sociales comprende; es decir, nos hallamos frente a un vacío de derecho cuando encontramos un ... suceso para el que no existe norma jurídica aplicable y que se considera no debe estar regulado por el derecho (p. 93-94).

No podemos pensar que el legislador, tuvo la intención deliberada de, omitir el empleo del silencio administrativo negativo como medio para llegar a la vía judicial y que esta materia no debe ser regulada, ya que podemos apreciar todos los derechos que se están infringiendo por esta ausencia de regulación. Por tanto es un ámbito que sí requiere de regulación.

Al respecto, resultaría muy sencillo proponer una iniciativa legislativa que consigne de manera expresa la posibilidad de acudir a la vía judicial. Mientras ello ocurre ¿Cuál podría ser la respuesta?.

Somos de opinión que es posible la aplicación de la llamada “integración”

La integración es el medio al cual se recurre para realizar el Derecho cuando no hay norma que resuelva el caso, o la que existe, es defectuosa. Lo que en otras palabras quiere decir que la interpretación como forma de realización del Derecho, debe haber fracasado previamente, pues del texto, tal como se halla, no se puede extraer contenidos que no alberga, ni de los que sí contiene, obtener la solución que hace falta, precisamente por adolecer de problemas como indefinición, imperfección o error que la convierten en defectuosa (Lara Marquez, 1997, p. 99).

¿Qué método de integración podríamos emplear?. La analogía, que “es un método de integración jurídica que consiste en aplicar la consecuencia normativa de una norma jurídica a un hecho no contemplado (explícita o implícitamente) en su hipótesis de incidencia.” (Bravo Cucci, 2003, p. 213).

En el caso que es de nuestro interés, existe una norma dentro del mismo derecho tributario que puede ser aplicada por analogía, nos referimos al artículo 144° del Código Tributario (1996) que indica: “Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en los plazos previstos en el primer y segundo párrafos del artículo 142°, el interesado puede considerar desestimada la reclamación”.

Podemos emplear aquí el argumento a pari, según el cual, “donde hay la misma razón hay el mismo derecho”. Este apotegma jurídico:

Aporta dos variantes fundamentales a la analogía: una es la de variar la consecuencia manteniendo el supuesto y, la otra, variar el supuesto manteniendo la consecuencia. La diferencia entre ambas consiste en que la semejanza vía *ratio legis* puede ocurrir, bien en la consecuencia, bien en el supuesto. La manera de proceder en ambos casos, sin embargo, es la misma desde el punto de vista del raciocinio hecho (Rubio Correa, 2009, p. 272).

En nuestro caso, y siguiendo el esquema de Marcial Rubio Correa, la analogía se aplica de la siguiente manera:

Tabla1

Aplicación de Analogía

Si A entonces X;	Si cuando la Administración Tributaria no notifica su decisión dentro de los plazos previstos, el interesado puede considerar desestimada la reclamación;
A es sustantivamente semejante a B;	Esta situación es semejante a cuando el Tribunal Fiscal es quien no notifica su decisión dentro de los plazos previstos;
No está impedido ni limitado que a B deba seguir como consecuencia X;	No está impedido ni limitado que cuando el Tribunal Fiscal es quien no notifica su decisión dentro de los plazos previstos, el interesado pueda considerar desestimada la reclamación;
Por consiguiente, si B entonces X	Por consiguiente, si el Tribunal Fiscal no notifica su decisión dentro de los plazos previstos, el interesado puede considerar desestimada la reclamación.

Se trata entonces de dos supuestos distintos que deberían compartir la misma consecuencia, al ser semejantes. Mediante este método se podría dar fin a la vía administrativa e iniciar un procedimiento judicial si así lo elige el recurrente.

Es importante notar que el llenar lagunas del derecho mediante la analogía ha sido materia de intenso debate; tan es así que:

En la realidad concreta, nuestros magistrados no han utilizado esta vía de integración, invocando la separación de los poderes en una concepción según la cual, la dación de las normas legislativas corresponde privativamente al Congreso (salvo legislación delegada) y la reglamentaria al Ejecutivo (Rubio Correa, 2009, p. 263).

Efectivamente, el empleo de la analogía supone crear reglas nuevas no establecidas expresamente en la legislación, lo cual no es función del poder judicial, en

virtud de la separación de poderes que es una de las bases en las cuales se funda nuestro sistema.

No obstante ello, consideramos que esto debe ser ponderado con el hecho de que “Los jueces no pueden dejar de administrar justicia por defecto o deficiencia de la ley, debiendo en tal caso recurrir a los principios generales del Derecho” (Artículo 139° inciso 8 de la Constitución, 1993).

De esta manera, concordamos con Rubio Correa (2009), para quien: “Sería objetable la actitud seguida hasta ahora por el Poder Judicial y recomendable el cambiar su posición, procediendo a poner en operación las normas constitucionales y legales que permiten integrar.” (p. 263).

Es precisamente por estas objeciones a la analogía que la propia Constitución y algunas normas prohíben su aplicación respecto de ciertas materias tales como: materia penal, materia tributaria, respecto de normas que restringen derechos, etc.

En otras palabras: la analogía es algo permitido y, en muchos casos, deseable dentro del Derecho pero debe utilizarse sin violentar los contenidos normativos explícitos ni los principios de orden general que regulan a los grupos normativos, conjuntos, subconjuntos y al sistema jurídico general (Rubio Correa, 2009, p. 270).

Específicamente, en materia tributaria existe una prohibición de aplicación de analogía que merece especial mención. Nos referimos a aquella consignada en el segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (1996), cuando prescribe que: “en vía interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.”

Y es que:

Si sólo por ley se pueden crear tributos y regular sus aspectos sustanciales, luego no procede que por medios distintos a la Ley, como es el caso de la analogía, se haga aquello que únicamente podría hacerse por Ley, bajo el argumento de que ésta omitió considerar

tal o cual supuesto, o debió comprender aquella o esta otra circunstancia, cuando del contenido del principio de legalidad fluye con nitidez, que sólo es tributo lo que el legislador expresamente ha establecido como tal en la ley (Lara Marquez, 1997, p. 108).

No obstante ello, esta prohibición no es aplicable al presente caso, ya que lo que se pretende con la aplicación de la analogía no es restringir derechos, ni crear tributos, exoneraciones o similares. Muy por el contrario, con la aplicación de la analogía se pretende hacer factible el acceso a la justicia a quienes les es negada por efecto del diseño del propio sistema jurídico, como hemos visto a lo largo de este trabajo.

Se trata entonces de dar una solución en beneficio no sólo del contribuyente, sino también del propio estado a quien interesa que la controversia se aclare en el más breve plazo para así poder tener la certeza de que puede proceder con los cobros que correspondan.

Por otro lado, la norma que empleamos para esta analogía, es una norma eminentemente procesal, por tanto le es aplicable el criterio del Tribunal Constitucional en su Sentencia N° 1003-1998-AA/TC, cuando argumenta que las normas “que regulan el sistema recursivo, deben interpretarse de conformidad con el requisito **pro actione**. Es decir, en sentido favorable para posibilitar el acceso a la tutela jurisdiccional y, consiguientemente, con exclusión de toda opción interpretativa que sea contraria a este propósito.”

De esta manera, al haberse agotado la vía administrativa, mediante la utilización de la analogía, corresponde al juez que analice la viabilidad de esta solución para dar por concluida la fase administrativa y declarar la admisión a trámite de la demanda contencioso administrativa, lo que traerá como consecuencia un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia a nivel judicial.

No obstante ello, se nos puede decir que de acuerdo al artículo 157° del Código Tributario (1996), sólo por resolución del Tribunal Fiscal se agota la vía administrativa. Para rebatir este argumento, diremos que no debe olvidarse que este artículo, también señala que el Proceso Contencioso Administrativo, se rige supletoriamente por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

Recurriendo al artículo 18° de esta norma, nos regresa a la aplicación de la LPAG, que nos dice que el procedimiento administrativo también puede culminar con la aplicación del silencio administrativo negativo.

Ello, sin olvidar que también la LPAG indica que el silencio negativo habilita la interposición de las **acciones judiciales pertinentes**. (Numeral 188.3 artículo 188° de la LPAG, 2001), como antes hemos mencionado. Por lo tanto, al hacer uso del silencio administrativo negativo vía interpretación analógica, la vía previa (el contencioso tributario) ha quedado agotada.

No obstante nuestra propuesta, es preciso considerar que

“La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.” (Artículo 157° del Código Tributario, 1996). Y además, “la suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.”(Artículo 33° del Código Tributario, 1996).

¿Existe forma de evitar estos costos? Para esos efectos sería preciso interponer una medida cautelar si existe peligro en la demora y posibilidades de que el daño se convierta en irreparable. Ello implicará garantizar el 60% del tributo mediante la presentación de una contracautela de naturaleza personal o real. La contracautela personal debe consistir en una carta fianza bancaria o financiera con una vigencia de 12 meses prorrogables (numeral 1 y 2 del artículo 159° del Código Tributario, 1996)

El propio artículo prohíbe la concesión de contracautela juratoria, salvo que el monto total de la deuda no supere 15 UIT (artículo 158° Código Tributario, 1996).

Esta medida es discutible ya que desincentiva la iniciativa de presentar una causa ante un juez, lo cual constituye una traba al acceso a la justicia. Sin embargo, es una salida legal para evitar que el daño se convierta en irreparable mientras transcurre el proceso contencioso administrativo.

## CONCLUSIONES

- El derecho a la tutela judicial efectiva, al debido proceso, el derecho a obtener una decisión motivada en derecho obtenida en un plazo razonable y el principio de seguridad jurídica, todos ellos reconocidos por la Constitución Política del Perú, son afectados cuando la Administración Pública no cumple con su deber de resolver dentro de los plazos establecidos.
- El sistema jurídico, pretende poner fin a la demora administrativa, mediante la creación de plazos máximos dentro de los cuales la Administración debe resolver bajo responsabilidad.

No obstante ello, y reconociendo que a pesar de los plazos perentorios, cabe la posibilidad de demora, se da la posibilidad al Administrado de agilizar su trámite o procedimiento administrativo, mediante el silencio administrativo, tanto en su versión positiva como en su versión negativa.

- El silencio administrativo en nuestra legislación estuvo regulado hasta hace poco por una normativa especial (la Ley del silencio Administrativo), que apareció como una respuesta a las necesidades de nuestros tiempos que demandan procedimientos rápidos, trámites ágiles y simplificados.

Tras varios años de vigencia de la norma, no logró su cometido principal de hacer del silencio administrativo positivo una regla general y mantener al silencio administrativo negativo como una excepción.

En materia tributaria, dicha norma estableció de manera clara que la regulación de la institución del silencio administrativo, dependería de lo establecido en sus propias normas, excluyéndola así de su ámbito de aplicación

Tras la derogatoria de la LSA, el silencio administrativo pasó a ser regulado por la LPAG, quien reforzó las reglas principales de la LSA, sin realizar cambios sustanciales respecto a la materia tributaria.

El problema subsiste si consideramos que dentro del Procedimiento Contencioso Tributario, en su segunda instancia (fase de apelación), no está prevista la aplicación del silencio administrativo negativo como medio para dar fin a la fase administrativa y pasar así a trasladar la causa al ámbito judicial.

- Para el derecho tributario, la aplicación del silencio positivo es la excepción, mientras que el silencio negativo es la regla.

Respecto al procedimiento contencioso tributario, el silencio administrativo negativo está previsto para la fase de reclamación, mas no así para dar por concluida la fase de apelación, lo cual ocasiona que muchas controversias queden atrapadas de manera indefinida en la apelación, dada la excesiva demora en resolver que usualmente se presenta en esta fase debido a la gran carga procesal.

- Esta situación se agrava aún más si tenemos en cuenta que en el Perú, la vía administrativa es de obligatorio cumplimiento. Por lo tanto, la vía administrativa resultará un trámite burocrático más respecto de casos en los cuales la materia de debate versa sobre temas ya institucionalizados jurisprudencialmente en contra del contribuyente.

De la misma manera ocurre, si el fondo de la discusión radica en determinar la afectación de derechos fundamentales, ya que al respecto la entidad administrativa se ha declarado como no competente, sumándose a ello, el hecho de que las entidades administrativas no se encuentran facultadas para la aplicación del control difuso de las normas.

- En casos como estos, en los cuales el contribuyente acude a la vía administrativa a sabiendas de que no satisface su pretensión, esta vía se convierte en un mero

trámite administrativo que cumplir para acceder a la vía judicial, que es el ámbito en el cual el contribuyente podrá acceder a la justicia de forma plena.

- No encontramos solución óptima través de los instrumentos que el sistema jurídico peruano ofrece, tales como interposición de recursos de Queja ante el Ministerio de Economía y Finanzas, la demanda de amparo, la inexecución del acto administrativo, la Suspensión de intereses moratorios y la prescripción de la deuda.

Ello considerando que estas soluciones son en algunos casos, sólo un paliativo que no acaba con el problema, en otros casos porque el procedimiento no es admisible de acuerdo a los requisitos exigidos por ley, o no cuenta con etapa probatoria, y en otros porque sólo son medidas que suspenden los efectos del acto administrativo durante la tramitación de la fase administrativa, no siendo aplicables al transcurso de la fase judicial.

- Al no encontrar solución satisfactoria corresponde recurrir a otros métodos no previstos de manera expresa en nuestro ordenamiento. De esta manera encontramos que la falta de mención al silencio administrativo negativo, como medio para dar por finalizada la etapa administrativa, constituye una laguna del derecho que es preciso llenar mediante la interpretación analógica del artículo 142° del Código Tributario, bajo la premisa de que donde hay la misma razón, corresponde igual derecho.
- La utilización de la analogía, supone que el contribuyente, puede hacer uso del silencio administrativo negativo, como medio para iniciar un proceso contencioso administrativo, dado que su empleo implica dar por culminada la vía previa.
- No obstante ello, no debemos olvidar que con el inicio del proceso contencioso administrativo, la deuda tributaria es susceptible de ser ejecutada. De la misma forma, culmina la suspensión de intereses vigente durante todo el procedimiento

tributario. Si bien este tipo de medidas afectan el acceso a la justicia, constituyen un desincentivo a iniciar procesos con fines dilatorios en perjuicio del Estado.



## RECOMENDACIONES

A continuación detallaremos las recomendaciones:

- Ciertamente, no existiría la presente investigación si contáramos con normas claras que incluyan al silencio administrativo negativo, como medio para poner fin a la apelación ante el Tribunal Fiscal. Como este no es el caso, consideramos que es necesario plantear una iniciativa legislativa en este sentido.

De esta manera, podría añadirse como segundo párrafo del artículo 150° del Código Tributario, el siguiente texto:

El Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

**Cuando se formule apelación ante el Tribunal Fiscal y este no notifique su decisión en los plazos previstos en el párrafo precedente, el interesado puede considerar desestimada la apelación, pudiendo hacer uso del Proceso Contencioso Administrativo [el énfasis y el añadido es nuestro].**

- Mientras esto se produce, dado que nos encontramos ante la afectación a derechos constitucionales, es necesario buscar respuestas en base a las herramientas que nos brinda el propio sistema jurídico.

De esta manera, encontramos que se trata de un caso de laguna del derecho, por lo cual recomendamos aplicar analogía respecto del artículo 142° del Código Tributario, en base a las consideraciones descritas en el capítulo III.

- Dado lo gravoso que podría resultar el procedimiento administrativo para el administrado quien en algunos casos se siente atrapado en este, resultando un trámite inútil más, consideramos recomendable abrir el debate sobre la conveniencia de convertir a la vía administrativa en una opción y no como un camino de obligatorio tránsito.



## REFERENCIAS

Acta de Sala Plena, 2014-12 (2014). Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas. <https://www.mef.gob.pe>

Agencia Andina. (26 de mayo de 2008). *Tribunal Fiscal tiene 27,523 expedientes por apelación tributaria no resuelta en los últimos 4 años*. Recuperado de <http://www.andina.com.pe/agencia/noticia-tribunal-fiscal-tiene-27523-expedientes-apelacion-tributaria-no-resuelta-ultimos-cuatro-anos-176742.aspx>

Álvarez Gendín, S. (1958). *Estudio de la nueva ley de procedimiento administrativo*. [versión PDF]. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/>

Bartra Caveró, J. (2008). *El Silencio Administrativo*. Lima: Rhodas.

Bravo Cucci, J. (2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra.

Bueno Tizón Vivar, R. (abril de 2013). Apuntes sobre el silencio Administrativo Positivo en la Certificación de Recuperación del Capital Invertido. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(55), 103-122.

Caballero Bustamante. (s.f.). El Silencio Administrativo y sus efectos en los Procedimientos Tributarios. *Informativo Caballero Bustamante*. Recuperado de [http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2013/silencio\\_administrativo\\_efectos\\_procedimientos\\_tributarios.pdf](http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2013/silencio_administrativo_efectos_procedimientos_tributarios.pdf)

Cárdenas Torres, J. (15 de setiembre de 2014). *El debido proceso y la Tutela Jurisdiccional Efectiva*. Recuperado de [www.monografias.com/trabajos83/debido-proceso-y-tutela-jurisdiccional-efectiva/debido-proceso-y-tutela-jurisdiccional-efectiva.shtml](http://www.monografias.com/trabajos83/debido-proceso-y-tutela-jurisdiccional-efectiva/debido-proceso-y-tutela-jurisdiccional-efectiva.shtml)

- Chirinos Sota, C. (abril de 2013). Incumplimiento de plazos en el procedimiento contencioso tributario y prescripción extintiva: Apuntes para una tutela jurisdiccional efectiva. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, II(55).247-274.
- Cortez Tataje, J. C. (2012). Recursos Administrativos en el procedimiento administrativo general. En B. Capcha Reymundo, D. Mendivil Aguero, & J. C. Cortéz Tataje, *Estudios sobre medios impugnatorios en los Procedimientos Administrativo y Tributarios* (pp. 11-44). Lima: Gaceta Jurídica.
- Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada (13 de noviembre de 1991). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.
- Decreto Legislativo N° 816, Código Tributario (21 de abril de 1996). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.
- Decreto Legislativo N° 1272, Ley que modifica la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General y deroga la Ley N° 29060, Ley del Silencio Administrativo. Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.
- Decreto Supremo N° 006-67-SC, Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos (11 de noviembre de 1967). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>.
- Decreto Supremo N° 070-89-PCM, Reglamento de la Ley de Simplificación Administrativa (17 de julio de 1992). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.
- Decreto Supremo N° 136-2008-EF, Decreto Supremo que reglamenta el inciso b del artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (27 de noviembre de 2008). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.

- de Pomar Shirota, J. M. (diciembre de 1992). Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(23), 131-154.
- Díaz Gonzáles, R., & Guzmán Álvarez, R. (setiembre de 2015). El Derecho al Plazo Razonable en el Procedimiento Contencioso Tributario y su Incidencia en el Cobro de Intereses Moratorios. *Análisis Tributario*, XXVIII(332), 25-31.
- Escalante Gonzales, A. (2012). Los Procesos Constitucionales en Materia Tributaria. En D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, & C. Gamba Valega, *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. II, pp. 1007-1111). Lima: Instituto Pacífico.
- Espinoza-Saldaña Barrera, E. (2006). El proceso contencioso-administrativo: un puntual acercamiento a lo previsto en el Perú y España al respecto. *Revista de derecho administrativo*. CDA, 399-481.
- Fernández Cartagena, J. A. (2007). La aplicación del silencio administrativo: la controversia en torno al plazo para impugnar el silencio administrativo negativo. *Actualidad Jurídica*(160), 110-114.
- Fernández Cartagena, J. A. (2013). Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en Materia Tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(54), 13-222.
- Gamba Valega, C. (2012). Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios. En D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, C. Gamba Valega, *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. I, pp. 85-164). Lima: Instituto Pacífico.
- García Novoa, C. (2001). *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi.
- García Novoa, C. (2008). Cláusula Antielusiva y la norma VIII peruana. (R. Themis, Entrevistador) Lima.
- Hernández Huamañahui, H. (2012). Los Recursos Administrativos: ¿ Un privilegio para la Administración o una garantía para el administrado? En B. Capcha

Reymundo, D. Mendivil Agüero, & J. C. Cortez Tataje, *Estudio sobre Medios Impugnatorios en los Procedimientos Administrativos y Tributarios* (pp 45-66). Lima: Gaceta Jurídica.

Huamán Ordóñez, L. A. (2007). La Ley del Silencio Administrativo, ¿El comienzo del fin de la arbitrariedad del poder público en el Perú con el control ciudadano o hace una reforma, muy en serio, del Estado? *Actualidad Jurídica*(165), 188-201.

Huapaya Tapia, R. (2006). *Tratado del Proceso Contencioso Administrativo*. Lima: Juristas Editores.

Landa Arroyo, C. (2012). El plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario. En C. Moreano Valdivia, C. Gamba Valega, C. Landa Arroyo, D. I. Yacolca Estares, F. J. Ruiz de Castilla Ponce de León, & D. d. Finanzas (Ed.), *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados* (pp 119-151). Lima: Palestra Editores S.A.C.

Lara Márquez, J. (1997). La analogía en el Derecho Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(32), 91-120.

Lara Márquez, J. (diciembre de 2010). El Recurso de Queja en Materia Tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(50), 95-114

León Pinedo, S. (2006). Implicancias de la nueva ley del Proceso Contencioso. En J. Danós Ordóñez (Ed.), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Palestra.

Ley N° 25035, Ley de Simplificación Administrativa (11 de junio 1989). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Ley N° 27284, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo (2001). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.

Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General (11 de abril de 2001). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>

Ley N° 28237, Código Procesal Constitucional. (31 de mayo de 2004). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.

Ley N° 29060, Ley del Silencio Administrativo. (7 de junio de 2007). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.

Martin Tirado, R. (2010). Los Recursos Administrativos y el Control Difuso en la Administración Pública. *Revista de Derecho Administrativo*(9), 215-231.

Minchán Antón, K. (2012). La Impugnación de las resoluciones fíctas denegatorias en materia tributaria y aduanera. En B. Capcha Reymundo, D. Mendívil Agüero, & J. C. Cortéz Tataje, *Estudio sobre los medios impugnatorios en los procedimientos administrativos y tributarios* (pp 353-371). Lima: Gaceta Jurídica.

Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f). Informes Relevantes Otros Años. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/quejas-contr-el-tribunal/flujo-de-tramite/informes-relevantes?id=4456>

Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f). Informes Relevantes Otros Años. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/quejas-contr-el-tribunal/flujo-de-tramite/informes-relevantes?id=4456>

Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f). Conformación de las Salas Especializadas. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/informacion-institucional/confomacion-de-las-salas-especializadas>

Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f). Evolución del Pasivo de Expedientes Pendientes de Sesión. Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/estadistic/imagenes/estadistica1img.jpg](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/estadistic/imagenes/estadistica1img.jpg)

Ministerio de Economía y Finanzas- Tribunal Fiscal. (s.f). Expedientes Ingresados Vs. Expedientes Sesionados. Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/estadistic/imagenes/estadistica2img.jpg](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/estadistic/imagenes/estadistica2img.jpg)

Ministerio de Economía y Finanzas- Tribunal Fiscal. (s.f). Expedientes Ingresados Vs. Expedientes Sesionados. Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/estadistic/imagenes/estadistica2img.jpg](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/estadistic/imagenes/estadistica2img.jpg)

Mogollón Pacherras, P. O. (2012). Aspectos fundamentales de la impugnación de las actuaciones administrativas en el proceso contencioso-administrativo. En B. Capcha Reymundo, D. Mendivil Aguero, & J. C. Cortez Tataje, *Estudio Sobre los Medios Impugnatorios en los Procedimientos Administrativos y Tributarios* (199-234). Lima: Gaceta Jurídica.

Morón Urbina, J. (2009). *Los Recursos en la Ley del Procedimiento Administrativo General y en los Procedimientos Sectoriales*. Lima: Gaceta Jurídica.

Olano Silva, Z. (febrero de 2012). Balance y Perspectivas de la actuación del Tribunal Fiscal. (R. A. Tributario, Entrevistador) Lima.

Olano Silva, Z. (febrero de 2014). Visión del Tribunal Fiscal, a cincuenta años de su creación. (R. A. Tributario, Entrevistador) Lima: AELE.

Pacci Cárdenas, A. (2012). El Procedimiento Contencioso Tributario. En D. Yacolca Estares, J. Braco Cucci, & C. Gamba Valega, *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. II, pp. 603- 637). Lima: Instituto Pacífico.

Prado Herrera, J. C. (Marzo, 2009). El Principio de Seguridad Jurídica Según la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *RAE Jurisprudencia*. Pp. 245- 263.

Resolución Tribunal Fiscal N° 067-1-2003 (Lima). (2003). Tribunal Fiscal. Recuperado de <http://www.mef.gob.pe>.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 19049-8-2011(Lima). (2011). Tribunal Fiscal. Recuperado de <http://www.mef.gob.pe>.

Resolución Tribunal Fiscal N° 01682-8-2012 (Lima). (2012). Tribunal Fiscal. Recuperado de <http://www.mef.gob.pe>.

Resolución N° 53, 17711-2013- 0 (Lima) (2015). Corte Superior de Justicia de Lima. Recuperado de <https://es.scribd.com/document/282384596/Exp-N%C2%BA-17711-2013-0>.

Resolución Ministerial N° 287-2006-EF-10 (Lima). (2006). Ministerio de Economía y Finanzas. Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/resolucion-ministerial/3549-r-m-n-287-2006-ef-10/file>.

Resolución Ministerial N° 270-2013-EF/41, Procedimiento de Notificación por Medio Electrónico (30 de setiembre de 2013). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>.

Robles Moreno, C. d. (3 de enero de 2009). La Queja como Medio Para Corregir Actuaciones en un Procedimiento tributario. A propósito del Reglamento de la Queja contra el Tribunal Fiscal. [Post de un Blog]. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2009/01/03/la-queja-como-medio-para-corregir-actuaciones-en-un-procedimiento-tributario-a-proposito-del-reglamento-de-la-queja-contra-el-tribunal-fiscal/>

Robles Moreno, C. d. (2015). Apuntes sobre el Procedimiento Contencioso Tributario. En: C.A Lescano Aquise, C.D. Robles Moreno, C. Landa Arroyo, D.I Yacolca Estares, F. Cosio Jara ... S. Y. Núñez Riva, *El Procedimiento Contencioso Tributario: Derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial* (pp 51-74), Lima: Gaceta Jurídica S.A.C.

- Rubio Correa, M. (2009). *El Sistema Jurídico. Introducción al derecho* (Décima edición ed.). Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sarmiento Díaz, J. (2012). La Reclamación, Apelación y Queja. En D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, & C. Gamba Valega, *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. II, págs. 639- 738). Lima: Instituto Pacífico.
- Sendín García, M. Á. (2010). El tiempo en el Derecho Administrativo Español. *Revista de Derecho Administrativo*(9), 159-175.
- Sentencia Tribunal Constitucional N° 0016-2002-AI/TC (Lima). (2003). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia Tribunal Constitucional N° 1280-2002-PA/TC (Lima). (2003). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia Tribunal Constitucional N° 0881-2003-AA/TC (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia Tribunal Constitucional N° 2293-2003-AA/TC (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia Tribunal Constitucional N° 3283-2003-AA/TC (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 0815-2004-PA/TC (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 2016-2004-AA/TC (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 03741-2004-PA/TC (Lima). (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 3778-2004-AA/TC (Lima). (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 4196-2004-AA/TC (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 618-2005-HC/TC (Lima). (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 763-2005-PA/TC (Lima). (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 1417-2005-AA/TC (Lima). (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 8123-2005-PHC/TC (Lima). (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 4119-2005-PA/TC (Lima). (2005).Tribunal Constitucional. Recuperado del Sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 7289-2005-PA/TC (Lima). (2006).Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 02833-2006-AA (Lima). (2007).Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 03509-2009-PHC/TC (Lima). (2009).Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 02047-2009-PHC/TC (Lima). (2009).Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 05350-2009-HC/TC (Lima). (2010).Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 03891-2011-PA/TC (Lima). (2012).Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia Tribunal Constitucional N° 04944-2011-PA/TC (Lima). (2012).Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

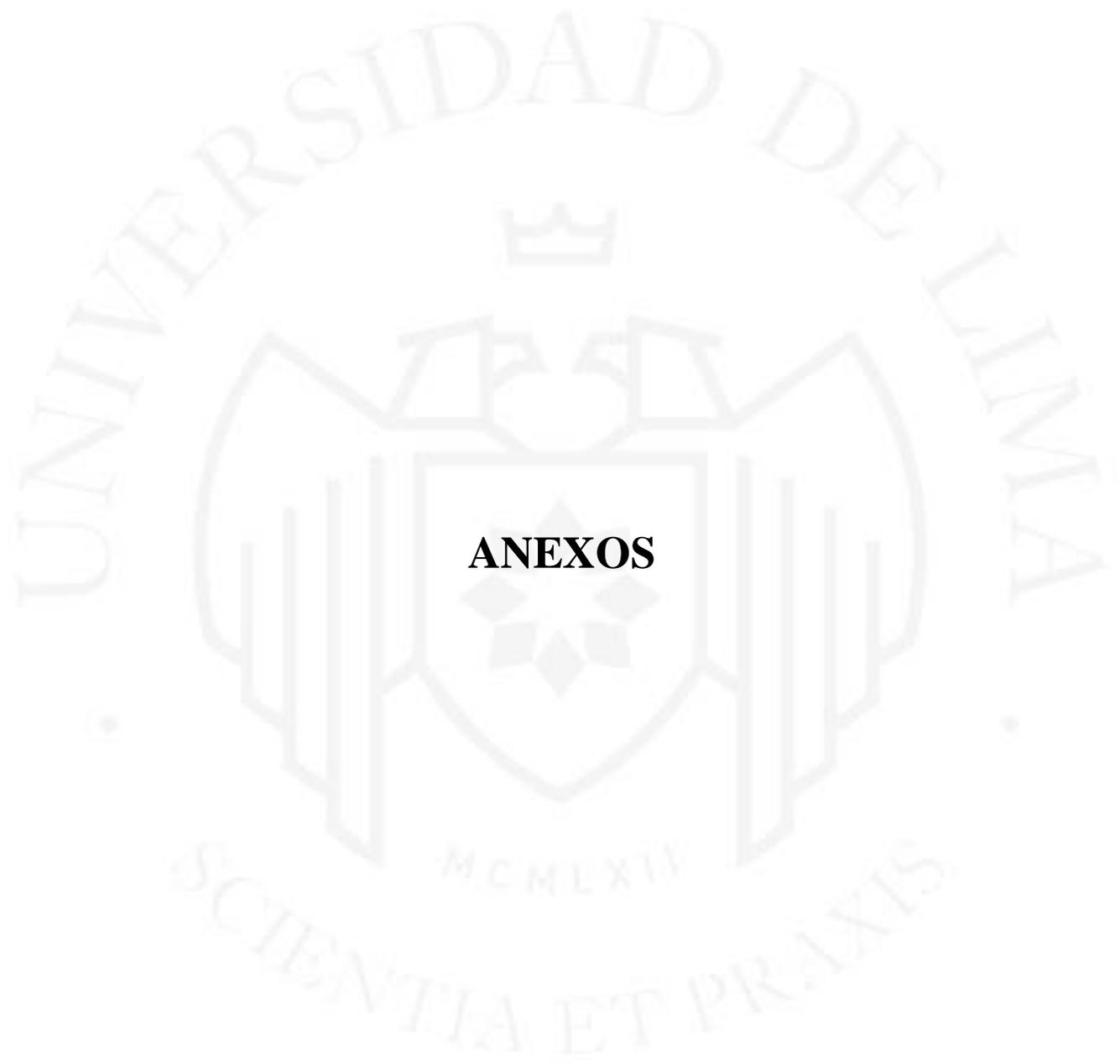
Sentencia Tribunal Constitucional N° 00295-2012-PHC/TC (Lima). (2015).Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de Internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sotelo, E., & Sevillano, S. (julio de 2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar. *Derecho PUCP* (3), 71-101.  
Recuperado de  
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9771>

Vilela Proaño, J. L. (2012). El Proceso Contencioso Administrativo en materia Tributaria. En D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, & C. Gamba Valega, *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. II, pp. 912-974). Lima: Instituto Pacífico.

Vivanco Ortiz, Á. A. (2012). La suspensión de la Ejecución de la Deuda Tributaria Sin Pago Previo de la Misma, Como Consecuencia e la Presentación del Recurso de Reclamación. En D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, & C. Gamba Valega, *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. II, pp. 775-798). Lima: Instituto Pacífico.

Yacolca Estares, D. (2012). Aproximación al Derecho Procesal Tributario. En D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, & C. Gamba Valega, *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. I). Lima: Pacífico Editores SAC.



**ANEXOS**

# ANEXO 1: OFICIO N° 2528-2016-EF/45.01



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

Secretaría General

Oficina General de Servicios  
al Usuario

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA CONSOLIDACION DEL MAR DE GRAU"

Lima, 06 JUL. 2016

OFICIO N° 2528 -2016-EF/45.01

Señora  
**MARIA BRISEIDA VILLANUEVA RAMOS**  
briseida.villanueva@gmail.com  
**Presente.-**

Referencia: Solicitudes de Acceso a la Información Pública  
SOLI-2016-32415708 (Hoja de Ruta N° 125129-2016)  
SOLI-2016-32415709 (Hoja de Ruta N° 125139-2016)

Tengo a bien dirigirme a usted, con relación a sus comunicaciones de la referencia, solicitando lo siguiente:

- 1) "Porcentaje de reducción del pasivo del Tribunal Fiscal, de los años 2012 – 2015.
- 2) ¿Existe un orden de prioridad en atención de expedientes de apelación?
- 3) ¿Cuáles son los criterios para establecer esta prioridad?
- 4) ¿De qué año datan los expedientes más antiguos pendientes aún de resolver?"

Al respecto, adjuntamos al presente copia del Memorando N° 571-2016-EF/40.03, a través del cual el Tribunal Fiscal emite opinión sobre la información solicitada.

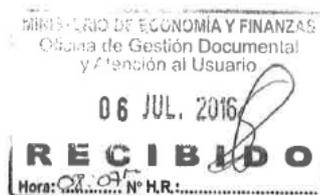
Por tanto, se remite el presente a la dirección consignada en su solicitud, sin costo de reproducción, tal como lo establece el Texto Único de Procedimientos Administrativos – TUPA del MEF, dándose por atendida.

Es propicia la oportunidad para expresarle los sentimientos de mi especial consideración.

Atentamente,

  
ANA TERESA MARTÍNEZ ZAULETA  
Directora General  
Oficina General de Servicios al Usuario





125129-2016  
125139-2016

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA CONSOLIDACIÓN DEL MAR DE GRAU"

**MEMORANDO N° 571 -2016-EF/40.03**

Para : **DORA TERESA SOLARI**  
Directora de la Oficina de Gestión Documental y de Atención al Usuario

Asunto : Solicitud de acceso a la información

Referencia : SOLI- 2016- 32415708 (Hoja de Ruta N° 125129 – 2016)  
SOLI- 2016- 32415709 (Hoja de Ruta N° 125139 – 2016)

Fecha : 05 de julio de 2016.

Tengo el agrado de dirigirme a usted, en relación al documento de la referencia, mediante el cual la Señora MARÍA BRISEIDA VILLANUEVA RAMOS al amparo de la Ley N° 27806 - Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 072-2003-PCM, vía correo electrónico, solicita lo siguiente:

1. Porcentaje de reducción del pasivo del Tribunal Fiscal de los años 2012-2015.
2. ¿Existe un orden de prioridad en atención de expedientes de apelación?
3. ¿Cuáles son los criterios para establecer esta prioridad?
4. ¿De qué año datan los expedientes más antiguos pendientes aún de resolver?"

Al respecto, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7° del Texto Único Ordenado de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, aprobado por Decreto Supremo N° 043-2003-PCM, toda persona tiene derecho a solicitar y recibir información de cualquier entidad de la Administración Pública y en ningún caso se exige expresión de causa para el ejercicio de este derecho.

Ahora bien, atendiendo a que la solicitud está referida a información sobre la evolución del pasivo del Tribunal Fiscal de los años 2012 -2015 así como a los criterios que se adoptan para atender los expedientes de apelación, entre otros, cabe señalar lo siguiente:

1. El Tribunal Fiscal establece los criterios para la atención de los expedientes, de acuerdo con las disposiciones del Texto Único Ordenado del Código Tributario y demás disposiciones aplicables que regulan los procedimientos tributarios, priorizando la atención de aquellos sujetos a plazos sumarios (tal como, quejas, cierres, internamiento de vehículos, tercerías, solicitudes de aclaración, corrección o ampliación); asimismo, considerando diversos criterios, como complejidad del tema, especialidad de las Salas, descriptores comunes, y antigüedad, entre otros.



2. En relación al porcentaje de reducción del pasivo del Tribunal Fiscal de los años 2012 - 2015, debemos indicar que de acuerdo con la información que obra en el Sistema



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA CONSOLIDACIÓN DEL MAR DE GRAU"

de Información del Tribunal – SITFIS y que se publica en la página web del Tribunal Fiscal, tenemos lo siguiente:

Mes	Expedientes Pendientes	Porcentaje de Reducción del pasivo Dic. 2012 – Dic. 2015 <sup>1</sup>
dic-12	16,176	
dic-15	13,062	19%

Atentamente,

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

  
ROXANA ARCE ALVARADO  
VOCAL ADMINISTRATIVO

<sup>1</sup> Fuente: Sistema de Información del Tribunal Fiscal.