



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América
Facultad de Derecho y Ciencia Política
Escuela Profesional de Derecho

**La facultad excepcional de la Administración
Tributaria para impugnar las resoluciones del
Tribunal Fiscal mediante el proceso contencioso:
análisis crítico de su fundamento legal**

TESIS

Para optar el Título Profesional de Abogado

AUTOR

Alvaro Salvador Arián PAREDES GONZALES

ASESOR

Mg. Daniel Martin ARANA YANCES

Lima, Perú

2026



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Paredes, A. (2026). *La facultad excepcional de la Administración Tributaria para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal mediante el proceso contencioso: análisis crítico de su fundamento legal*. [Tesis de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Derecho y Ciencia Política, Escuela Profesional de Derecho]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Alvaro Salvador Arián Paredes Gonzales
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	73655771
URL de ORCID	https://orcid.org/0009-0002-5883-1803
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Daniel Martin Arana Yances
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	10266562
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0002-5849-1899
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	Teresa de Jesús Seijas Rengifo
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	07957918
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	José Alexander Camus Cubas
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	40630580
Miembro del jurado 2	
Nombres y apellidos	Clotilde Cristina Vigil Curo De Quiroz
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	16644992

Datos de investigación	
Línea de investigación	No aplica
Grupo de investigación	No aplica
Agencia de financiamiento	Sin financiamiento
Ubicación geográfica de la investigación	País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: San Isidro Latitud: -12.098637 Longitud: -77.045220
Año o rango de años en que se realizó la investigación	2025 - 2026
URL de disciplinas OCDE	Derecho https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.05.01



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

**ACTA DE EXAMEN ORAL VIRTUAL PARA EL OTORGAMIENTO DEL TÍTULO
PROFESIONAL DE ABOGADO CON SUSTENTACIÓN DE TESIS**

N°001

Reunido el Jurado Examinador, constituido por los señores profesores:

- 1.-PRESIDENTA: Dra. TERESA DE JESÚS SEIJAS RENGIFO
2.- Dr. JOSÉ ALEXANDER CAMUS CUBAS
3.- Abg. CLOTILDE CRISTINA VIGIL CURO DE QUIROZ
4.- Mg. DANIEL MARTÍN ARANA YANCES (Asesor)

El bachiller postulante al Título Profesional de Abogado don:

ALVARO SALVADOR ARIÁN PAREDES GONZALES

Procedió la sustentación de su tesis titulado:

La facultad excepcional de la Administración Tributaria para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal mediante el proceso contencioso: análisis crítico de su fundamento legal

En la redacción del examen escrito de fin de carrera, el graduando fue aprobado con la nota de:

DIECISIETE (17)

Concluida la prueba oral, se practicó la votación correspondiente, resultando el candidato:

APROBADO POR MAYORIA CON LA NOTA ONCE (11)

Y para constancia se le extiende la presente Acta, en Lima a los VEINTICINCO días del mes de MAYO del año 2026

Dr. JOSÉ ALEXANDER CAMUS CUBAS

Presidenta del Jurado

Dra. TERESA DE JESÚS SEIJAS RENGIFO

Abg. CLOTILDE CRISTINA VIGIL CURO DE QUIROZ

Mg. DANIEL MARTÍN ARANA YANCES
(Asesor)

CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo, Mg. Daniel Martin Arana Yances, en mi condición de docente supervisor acreditado con DICTAMEN N° 000148-2024-EPD-FDCP/UNMSM, del Trabajo de Tesis, cuyo título es **La facultad excepcional de la Administración Tributaria para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal mediante el proceso contencioso: análisis crítico de su fundamento legal** presentado por el bachiller Alvaro Salvador Arián Paredes Gonzales, para optar el Título Profesional de Abogado.

CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, análisis y evaluación mediante la plataforma PIDS el documento evaluado cuenta con el 15% de similitud, nivel PERMITIDO para continuar con los trámites correspondientes y para su **publicación en el repositorio institucional**.

Se emite el presente certificado en cumplimiento de lo establecido en las normas vigentes, como uno de los requisitos para obtención del Título Profesional de Abogado.

Lima, 08 de marzo de 2026

Firma del Asesor:



Nombres y apellidos del asesor: Daniel Martin Arana Yances

DNI: 10266562

La vigencia del presente certificado corresponde a un período de noventa (90) días desde la fecha de su emisión; siempre que no haya observaciones en el texto durante el proceso de revisión por el jurado informante o surja alguna contingencia.

DEDICATORIA

A todos los que me acompañaron en este camino.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios y a mi familia por todo.

Agradezco a mi asesor Daniel Arana por su constante apoyo y asesoría durante este proceso.

RESUMEN

Analizaremos principalmente, sobre el uso indebido de la facultad excepcional que se otorga a la SUNAT en el artículo 157 del Código Tributario. Esta facultad le da a la SUNAT la autoridad para cuestionar, dentro del proceso contencioso administrativo, las decisiones que toma el Tribunal Fiscal. A pesar de que la norma restringe claramente esta facultad a las circunstancias típicas de nulidad que se encuentran en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la SUNAT ha utilizado estos mecanismos en varias ocasiones, socavando así el carácter excepcional de los mismos. El objetivo del proceso contencioso administrativo, que tenía por objeto proteger a los contribuyentes de posibles abusos por parte del Estado, se ha visto distorsionado por este uso excesivo, lo que ha aumentado los niveles de litigios fiscales y ha debilitado la claridad jurídica.

En la presente investigación se adoptó un enfoque jurídico-normativo y comparativo, sustentado en doctrina y decisiones expedidas en países donde tal regulación es distinta tales como, España, Chile, Colombia y México, lo que permite evidenciar deficiencias en el ordenamiento peruano. Los resultados demuestran que las causales de nulidades que prevé el ordenamiento no son únicamente excesivas, sino que, por su amplitud, permite a la SUNAT impugnar resoluciones al no encontrarse de acuerdo con la interpretación normativa del Tribunal Fiscal. Por lo que, para impedir que tal ilegalidad se perpetúe, se sugiere una modificación que limite, de manera taxativa, los supuestos en los cuales la SUNAT se encuentra legitimada para interponer demanda contencioso administrativo.

PALABRAS CLAVES:

Proceso contencioso, SUNAT, seguridad jurídica, nulidad administrativa, impugnación.

ABSTRACT

The research addresses the irregular use of the exceptional authority recognized to SUNAT in Article 157 of the Tax Code, which empowers this entity to challenge, within the administrative contentious process, the resolutions issued by the Tax Court. Although the regulation explicitly limits the appeal to the cases of nullity contemplated in Article 10 of the General Administrative Procedures Law, in practice the Tax Administration has repeatedly resorted to these mechanisms, thereby undermining their extraordinary nature. This excessive use has increased levels of tax litigation, weakening legal certainty and distorting the purpose of the administrative contentious process, which was designed to protect taxpayers from potential state excesses.

A legal-normative and comparative approach was adopted, based on doctrine and decisions made in jurisdictions where such regulation is different, such as Spain, Chile, Colombia, and Mexico, which allows for evidence of weaknesses in the Peruvian legal framework. The results show that the grounds for nullities provided by the framework are not only excessive but also, due to their broadness, allow the SUNAT to challenge resolutions that simply disagree with its normative interpretation. To prevent the perpetuation of this illegitimate practice, this research advocates for a legislative reform establishing a closed and exhaustive catalogue of grounds for nullity, thus reinstating the exceptional character of the remedy and enhancing legal certainty within the tax administrative dispute system. Furthermore, it proposes an express statutory amendment that strictly circumscribes the circumstances in which SUNAT may initiate judicial review proceedings.

KEYWORDS

Administrative contentious process, SUNAT, legal security, administrative nullity, challenge.

ÍNDICE

PRIMERA PARTE: FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS	1
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO	1
1. Planteamiento del Problema.....	1
1.1. Descripción de la realidad problemática.....	1
1.2. Problemas de la Investigación	2
1.2.1. Problema general.....	2
1.2.2. Problemas específicos	2
1.3. Justificación de la investigación	2
1.4. Objetivos de la investigación.....	4
1.4.1. Objetivo general	4
1.4.2. Objetivos específicos	4
1.5. Hipótesis del trabajo	4
1.5.1. Hipótesis general	4
1.5.2. Hipótesis específicas.....	4
1.6. Metodología de la investigación	5
1.6.1. Tipo de investigación.....	5
1.6.2. Diseño de investigación	5
SEGUNDA PARTE: MARCO TEÓRICO	6
CAPITULO II: BASES TEÓRICAS.....	6
1. Derecho Tributario, Administración y potestad tributaria	6

2.	Judicialización del Derecho Tributario	9
3.	El proceso contencioso.....	12
3.1.	Finalidad, objeto y principios rectores	14
3.2.	La plena jurisdicción del proceso contencioso	16
4.	Legitimidad para obrar activa.....	18
CAPÍTULO III: FUNDAMENTO LEGAL QUE HABILITA QUE LA SUNAT PUEDA IMPUGNAR RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL		22
1.	Pretensiones de plena jurisdicción.....	22
2.	Norma habilitadora: Artículo 157 del Código Tributario.....	23
3.	Comparación con sistemas jurídicos internacionales.....	24
CAPÍTULO IV: PROBLEMÁTICA		27
1.	Jerarquía de órganos resolutores de disputas tributarias.....	27
2.	Fines del proceso contencioso	29
TERCERA PARTE III: ANALISIS DE RESULTADOS		40
CAPITULO V: ANÁLISIS ESTADÍSTICO DE LA FACULTAD EXCEPCIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA JUDICIALIZAR RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL		40
1.	Análisis estadístico de las demandas contencioso administrativas interpuestas por la SUNAT contra resoluciones del Tribunal Fiscal.....	40
2.	Análisis de los expedientes generados	44
CAPÍTULO VI: PROPUESTAS DE MEJORAS		49
1.	Evaluación de posibles reformas legales	49

2. Reflexiones finales sobre la facultad excepcional de la SUNAT para demandar resoluciones del Tribunal Fiscal	51
CUARTA PARTE: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	53
CAPÍTULO VII: RESULTADOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	53
1. Resultados	53
2. Conclusiones	60
3. Recomendaciones	61
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62
MATRIZ DE CONSISTENCIA	65

INTRODUCCIÓN

En el marco del sistema fiscal peruano, la implementación de mecanismos de revisión de actos administrativos desempeña un papel crucial en la salvaguarda de los derechos del contribuyente y en la rectificación de eventuales excesos por parte de la Administración. Dicha lógica se fundamenta en un principio fundamental del Estado constitucional: toda intervención estatal que impacta en el ámbito jurídico de los ciudadanos debe estar sometida a control. En el ámbito fiscal, esta demanda adquiere una relevancia específica, dado que las resoluciones de la Administración no solo tienen repercusiones patrimoniales inmediatas, sino que también pueden influir en la estabilidad de las relaciones entre el Estado y los individuos responsables del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Dentro de dicho marco, el Tribunal Fiscal adquiere una relevancia particular, dado que representa la entidad administrativa especializada encargada de dirimir, con criterio técnico y autoridad institucional, las disputas que surgen entre la SUNAT y los contribuyentes. Su intervención trasciende la mera formalidad, y simboliza el instante en el que el debate administrativo debería alcanzar un nivel razonable de claridad. Por consiguiente, las resoluciones dictadas por dicho ente mantienen una estrecha relación con la seguridad jurídica, dado que facilitan al ciudadano la comprensión de la respuesta definitiva del aparato estatal en el ámbito administrativo, permitiéndole prever las repercusiones legales de su situación fiscal.

No obstante, tal cierre no funciona de manera absoluta. El marco jurídico peruano permite que la Administración Tributaria cuestione judicialmente las resoluciones del Tribunal Fiscal cuando estas presenten causas de nulidad. A pesar de que dicha autorización puede ser justificada, en apariencia, como un esfuerzo para garantizar la legalidad del sistema, su constitución normativa plantea un problema de mayor envergadura. La complejidad no se circunscribe exclusivamente al acceso de la SUNAT a la vía judicial, sino que la extensión de los supuestos que pueden ser invocados puede transformar un mecanismo excepcional en una herramienta de uso creciente. Cuando se produce este fenómeno, la excepcionalidad deja de desempeñar una función limitante y empieza a disminuir en la práctica.

A partir de dicha constatación, emerge una tensión significativa entre dos demandas de igual importancia. Por un lado, se manifiesta el interés gubernamental en prevenir la perpetuación de actos viciosos dentro del marco normativo. Además, surge la exigencia de mantener la estabilidad de las resoluciones adoptadas por el ente encargado de resolver la controversia

administrativa especializada. El problema adquiere una mayor sensibilidad cuando la demanda instaurada por la Administración no parece vincularse a una nulidad del acto, sino a una divergencia con la interpretación adoptada por el Tribunal Fiscal. En tal contexto, el proceso contencioso administrativo podría desviarse de su función de control para transformarse en una extensión del conflicto ya solucionado administrativamente.

PRIMERA PARTE: FUNDAMENTOS METODOLÓGICOS

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO

1. Planteamiento del Problema

1.1. Descripción de la realidad problemática

En el ordenamiento tributario peruano, la intervención de la Administración Tributaria dentro del sistema de impugnación plantea una tensión relevante cuando, luego de la emisión de una resolución del Tribunal Fiscal, la SUNAT acude al proceso contencioso para cuestionarla judicialmente. Aunque esta posibilidad ha sido reconocida de manera excepcional y vinculada a supuestos de nulidad, su empleo práctico revela un escenario más complejo, pues no siempre responde a una afectación grave del ordenamiento jurídico, sino, en numerosos casos, a la discrepancia de la Administración frente al criterio adoptado por el órgano resolutor.

Bajo ese contexto, la problemática no radica únicamente en la existencia formal de dicha facultad, sino en la amplitud con la que puede llegar a ejercerse. Cuando las causales invocadas permiten una interpretación suficientemente flexible, el carácter extraordinario de esta vía corre el riesgo de perder consistencia y de convertirse en un mecanismo recurrente para prolongar controversias ya resueltas en sede administrativa. Como consecuencia, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal deja de operar con la estabilidad que debería corresponderle dentro del diseño del procedimiento contencioso tributario, debilitándose así la función que este órgano cumple como última instancia administrativa especializada.

A ello se suma que el proceso contencioso administrativo, concebido esencialmente como una garantía frente a la actuación estatal, termina siendo utilizado por una entidad pública para revertir decisiones que le resultan desfavorables. Esta situación genera una alteración en la lógica garantista del proceso, ya que desplaza el centro de protección desde el administrado hacia la propia Administración. En términos prácticos, ello incide negativamente en la seguridad jurídica del contribuyente, quien, pese a haber obtenido un pronunciamiento favorable en sede administrativa, permanece sometido a un estado de incertidumbre respecto de la consolidación de su situación jurídica.

Del mismo modo, la controversia se intensifica cuando la SUNAT no solo solicita la nulidad de la resolución, sino que además incorpora pretensiones que buscan un pronunciamiento

de fondo sobre la controversia tributaria. En ese escenario, el debate ya no se limita al control de validez del acto administrativo impugnado, sino que se expande hacia un terreno que puede desbordar la legitimación procesal de la Administración y alterar el objeto propio del proceso. Esta práctica obliga a examinar con detenimiento si el marco legal vigente realmente autoriza una actuación de tal amplitud o si, por el contrario, se está produciendo una extensión indebida de facultades bajo la apariencia de tutela de legalidad.

Por estas razones, resulta necesario revisar críticamente el fundamento y los alcances de esta atribución excepcional, a fin de determinar si su configuración actual respeta los principios que rigen el derecho tributario y el derecho administrativo, en particular la legalidad, la seguridad jurídica y la finalidad de tutela propia del proceso contencioso. Solo a partir de ese análisis será posible plantear criterios interpretativos o propuestas normativas que impidan el uso expansivo de esta facultad y restituyan el equilibrio entre las potestades de la Administración y las garantías que corresponden al contribuyente.

1.2. Problemas de la Investigación

1.2.1. Problema general

- i. ¿La amplitud de las causales de nulidad invocables por la Administración Tributaria para cuestionar en sede judicial las resoluciones del Tribunal Fiscal termina vaciando de contenido el carácter extraordinario previsto en el artículo 157 del Código Tributario?

1.2.2. Problemas específicos

- i. ¿La utilización de las causales de nulidad como sustento para la impugnación judicial de resoluciones del Tribunal Fiscal por parte de la Administración Tributaria altera la finalidad garantista del proceso contencioso?
- ii. ¿Puede sostenerse jurídicamente que la Administración Tributaria se encuentra habilitada para formular pretensiones de plena jurisdicción cuando ejerce la facultad excepcional de demandar resoluciones del Tribunal Fiscal?

1.3. Justificación de la investigación

Vamos a analizar cómo la legitimidad de la Administración Tributaria en el proceso contencioso administrativo adquiere una importancia específica en el marco jurídico peruano, debido a las repercusiones que esta figura suscita en la interacción entre el poder público y los contribuyentes. Dentro del campo del Derecho Tributario, la implementación de instrumentos de supervisión judicial se torna imprescindible para garantizar que las acciones de la Administración se ejecutan en conformidad con los principios de legalidad, razonabilidad y respeto de los derechos fundamentales. En consecuencia, el análisis de las circunstancias en las que la Administración puede participar de manera activa en un proceso contencioso administrativo facilita una comprensión más profunda de los alcances y restricciones del control jurisdiccional sobre la actividad estatal.

Desde una perspectiva jurídica, la justificación de esta investigación radica en que aborda un asunto que ha suscitado discusiones significativas tanto en el ámbito doctrinal como en la práctica judicial. Históricamente, el proceso contencioso administrativo ha sido concebido como un mecanismo de protección, primordialmente orientado a salvaguardar al ciudadano frente a las resoluciones de la Administración Pública. No obstante, se han establecido circunstancias en las que la Administración puede recurrir al Poder Judicial para impugnar resoluciones dictadas en el ámbito administrativo. Esta circunstancia suscita cuestionamientos acerca de la coherencia de la mencionada facultad con el objetivo de asegurar la finalidad del proceso contencioso y con los principios que regulan el sistema fiscal.

Además, la investigación adquiere relevancia dado que facilita el análisis de las repercusiones que esta estructura normativa puede acarrear en lo que respecta a la seguridad jurídica. Cuando la disputa fiscal trasciende la última instancia administrativa y puede ser nuevamente objeto de revisión judicial, emerge la necesidad de examinar si esta dinámica compromete la estabilidad de las resoluciones adoptadas por el Tribunal Fiscal y el equilibrio entre las partes implicadas en la relación fiscal. Este fenómeno facilita la detección de potenciales tensiones entre la salvaguarda del interés público y la salvaguarda de los derechos del contribuyente.

Desde una perspectiva académica, el estudio contribuye a la evolución doctrinal del Derecho Tributario y del Derecho Procesal Administrativo, proporcionando un examen crítico sobre la legitimación activa de la Administración en el contexto del proceso contencioso administrativo. La contemplación de este asunto no solo posibilita un análisis más detallado de las normativas en vigor, sino que también promueve la detección de vacíos o ambigüedades que podrían demandar una revisión legislativa o una reinterpretación jurisprudencial.

La investigación posee una relevancia práctica, dado que los hallazgos derivados pueden servir como referencia para actores jurídicos, juristas, magistrados y contribuyentes involucrados en disputas fiscales. El entendimiento más preciso de los alcances de la legitimación procesal de la Administración Tributaria contribuye a la implementación coherente del derecho y a la creación de un sistema de resolución de conflictos más equilibrado y predecible.

1.4. Objetivos de la investigación

1.4.1. Objetivo general

- i. Determinar que la amplitud con la que se emplean las causales de nulidad para cuestionar judicialmente resoluciones del Tribunal Fiscal desvirtúa el carácter extraordinario reconocido por el artículo 157 del Código Tributario.

1.4.2. Objetivos específicos

- i. Evidenciar que el uso de las causales de nulidad por la Administración Tributaria para promover la revisión judicial de resoluciones del Tribunal Fiscal compromete la finalidad propia del proceso contencioso.
- ii. Sustentar que la Administración Tributaria carece de fundamento jurídico suficiente para introducir pretensiones de plena jurisdicción cuando acciona excepcionalmente contra resoluciones del Tribunal Fiscal.

1.5. Hipótesis del trabajo

1.5.1. Hipótesis general

- i. Las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del Tribunal Fiscal desnaturalizan el carácter excepcional de la norma habilitadora contenida en el artículo 157 del Código Tributario.

1.5.2. Hipótesis específicas

- i. Las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del Tribunal Fiscal desnaturalizan los fines del proceso contencioso.

- ii. La Administración Tributaria no se encuentra legitimada para plantear pretensiones de plena jurisdicción al poder impugnar de manera excepcional las resoluciones del Tribunal Fiscal.

1.6. Metodología de la investigación

La investigación se desarrolla desde un enfoque cualitativo, con diseño no experimental, y se apoya principalmente en un método jurídico normativo complementado con un examen comparado, todo ello dentro de un nivel explicativo.

1.6.1. Tipo de investigación

El trabajo de investigación recurrirá al método comparativo-analítico para comparar el marco normativo peruano y los sistemas legales de España, Chile, Colombia y México, examinando en particular si cada ordenamiento legitima a las Administraciones Tributarias a impugnar actos de sus superiores jerárquicos especializados en materia tributaria. Ello servirá, por un lado, como base para formular propuestas de reforma y, por otro, para evaluar en qué medida el modelo peruano se alinea o se aparta de las corrientes europeas y regionales, todo bajo la óptica de asegurar la estabilidad jurídica y preservar la finalidad garantista del proceso contencioso.

1.6.2. Diseño de investigación

La presente investigación adopta un diseño no experimental de tipo transversal en el que no se buscará alterar ninguna variable, sino examinar preceptos legales, opiniones doctrinales, jurisprudencia y pronunciamientos vigentes al momento del estudio. Para recabar los datos se recurrirá, por un lado, a fuentes primarias como el Código Tributario, la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Ley del Proceso Contencioso, la Constitución Política del Perú, así como a sentencias y expedientes judiciales pertinentes; y, por otro lado, a fuentes secundarias compuestas por doctrina nacional y extranjera, artículos especializados y revistas académicas centradas en Derecho Tributario y Derecho Administrativo.

SEGUNDA PARTE: MARCO TEÓRICO

CAPITULO II: BASES TEÓRICAS

1. Derecho Tributario, Administración y potestad tributaria

El estudio del subtema derecho tributario, administración y potestad tributaria requiere partir de una premisa básica: no se trata de categorías independientes, sino de nociones que se articulan entre sí dentro del sistema tributario. En primer lugar, el derecho tributario configura el marco normativo general que regula no sólo la creación y estructura de los tributos, sino también la obligación tributaria, la actuación de la Administración y los mecanismos de control del poder fiscal. En esa línea, Ruiz (2017) explica que el derecho tributario forma parte del derecho público y que en el ámbito del mismo, comprende tanto al derecho constitucional tributario, referido a la potestad tributaria del Estado para crear y estructurar tributos, como al derecho administrativo tributario, vinculado a la administración tributaria y a los deberes y derechos de los administrados. Esta apreciación es particularmente relevante, porque permite comprender que la potestad tributaria no opera en abstracto, sino a través de una organización administrativa concreta que debe ejercer sus atribuciones con sujeción al ordenamiento jurídico.

De ahí que la Administración Tributaria se presente como la manifestación institucional a través de la cual el Estado despliega, en el plano operativo, el poder que el ordenamiento le reconoce en materia tributaria. No sólo bastara, entonces, afirmar que el Estado tiene potestad tributaria, sino que sería menester analizar la forma en que esa potestad se canaliza a través de órganos administrativos, cuáles son sus límites y qué fundamento constitucional legitima su actuación. En este punto, resulta particularmente útil la reflexión de Arbieta (2017) quien sostiene que la discusión sobre la regulación de las tasas obliga a revisar los alcances del principio de legalidad y de la reserva de ley, así como la posición que ocupa el Poder Ejecutivo dentro del ejercicio de la potestad tributaria. Su planteamiento permite advertir que la relación entre Administración y potestad tributaria no debe examinarse únicamente desde una lógica formal, sino también desde la naturaleza del tributo y desde la función que cumple la entidad pública que presta el servicio o ejecuta la actividad estatal que da sustento al cobro.

Ruiz de Castilla (2009), por su parte, complementa este enfoque al mostrar que la potestad tributaria también debe analizarse desde la distribución constitucional de competencias entre los distintos niveles de gobierno. De hecho, el autor señala que en el Perú la regulación de

los impuestos está centralizada en el Gobierno Nacional, mientras que los gobiernos regionales y locales pueden autorregular contribuciones y tasas dentro de los límites que la ley establece. Tal precisión es importante, pues demuestra que la potestad tributaria no es solamente un poder normativo creador sino también una competencia jurídicamente delimitada, cuyo ejercicio debe respetar la estructura constitucional del Estado. De este modo, la proximidad entre derecho tributario, administración y potestad tributaria se debe a que el derecho tributario ofrece el marco conceptual y normativo, la administración es el aparato institucional encargado de ejecutar y aplicar dicho marco, y la potestad tributaria es el poder jurídico que permite crear, modificar o suprimir tributos. Partiendo de esta integración conceptual, el subtema ofrece una base sólida para examinar críticamente los límites de actuación de la Administración Tributaria y la legitimidad de sus facultades en el marco del orden constitucional tributario.

1.1. Concepto y contenido del principio de legalidad

Una de las bases más elementales del Estado de derecho es el concepto de legalidad, que puede entenderse como el requisito de que todos los actos de la Administración Pública deban basarse en una norma jurídica previa y vigente. Este concepto asegura que el uso de la autoridad pública se realice dentro de los límites de la ley y que los derechos de las personas sean respetados.

Esto implica que ninguna autoridad, ya sea pública o privada, está legalmente facultada para crear obligaciones, limitar las libertades individuales o ejecutar actos que se encuentren fuera del marco normativo vigente, salvo que cuente con el amparo de una norma vigente y válida que respalde sus acciones. Así, dicho principio no solo brinda un sólido sustento jurídico, sino que impone la imperiosa obligación de que las normativas cuenten con un nivel adecuado de transparencia y exactitud, a fin de que los individuos puedan conocer con absoluta certeza tanto sus prerrogativas y obligaciones como el conjunto de competencias que le corresponden a las entidades gubernamentales.

En el ámbito del Derecho Administrativo, y más concretamente en el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.º 27444, se dispone taxativamente que las autoridades administrativas están obligadas a desempeñar sus funciones respetando en todo momento la Constitución, la legislación vigente y el ordenamiento jurídico en general, en el marco de las atribuciones que les han sido conferidas, y orientando sus acciones hacia los fines para los cuales se les ha otorgado dichas facultades. Esta norma nos permite advertir y

comprender que la legalidad no se agota solamente en la mera existencia formal de una norma, sino que también requiere una adecuada correspondencia y congruencia entre el ejercicio legítimo de la potestad pública y la finalidad jurídica previamente establecida.

Por otra parte, cabe señalar que, en el ámbito de la normativa fiscal, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario desarrolla ampliamente este principio básico, en estrecha relación con la correspondiente reserva de ley. Conforme a este marco normativo, sólo la ley tiene la facultad para establecer, modificar o eliminar impuestos, otorgar exenciones o beneficios, regular los procesos relacionados con los derechos y garantías del obligado tributario, definir infracciones, imponer sanciones y establecer prerrogativas y garantías respecto de la obligación tributaria. Por lo tanto, resulta indispensable resaltar que el principio de legalidad adquiere una importancia ineludible dentro del Derecho Tributario, puesto que no solo protege la situación jurídica del sujeto pasivo, sino que también impone limitaciones concretas a la actuación de cualquier entidad investida de potestad tributaria, evitando de este modo toda intromisión que rebase las competencias y normas que le otorga el marco legal.

El principio de legalidad tampoco debe entenderse como una exigencia meramente formal orientada a constatar la existencia de una norma habilitante, sino también como una garantía sustancial frente al ejercicio arbitrario del poder público. En efecto, su contenido no se reduce a la sujeción estricta de la Administración a la ley, sino que incluye también la necesidad de que toda actuación administrativa esté justificada dentro de los límites competenciales previamente definidos por el ordenamiento jurídico. Bajo este punto de vista, la legalidad aparece como una técnica para controlar el poder, en tanto impide que las entidades administrativas actúen sobre la base de criterios discrecionales que carezcan de un suficiente sustento normativo.

En esa misma línea, este principio está estrechamente relacionado con la seguridad jurídica, en la medida en que permite a los administrados prever razonablemente las consecuencias de la acción estatal y confiar en que las autoridades no modificarán, ampliarán o reinterpretarán sus facultades de manera unilateral. Por eso, la legalidad cumple una función ordenadora dentro del sistema administrativo, ya que define con precisión el ámbito de acción de cada entidad pública y evita superposiciones o interferencias competenciales que puedan afectar los derechos de los ciudadanos.

En materia tributaria, esta exigencia se intensifica aun más, por la naturaleza coactiva de la obligación fiscal y por las consecuencias que pueden tener las decisiones administrativas en el patrimonio del contribuyente. Por eso mismo, toda atribución que se otorgue a la Administración Tributaria, sobre todo cuando suponga cuestionar resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, debe estar expresamente prevista por Ley, y responder a una finalidad constitucionalmente legítima. De otro modo, se corre el peligro de desnaturalizar el carácter excepcional de dicha facultad y de menoscabar tanto la seguridad jurídica como la garantía de clausura de la vía administrativa, ambas indispensables dentro de un sistema tributario respetuoso del Estado constitucional de derecho.

2. Judicialización del Derecho Tributario

La judicialización del Derecho Tributario surge de la necesidad de que la instancia administrativa no sea una vía definitiva y que el contribuyente disponga de una alternativa de defensa frente a cualquier circunstancia que pueda ser perjudicial. Esto implicaría reconocer que la legalidad de las acciones gubernamentales se circunscribe al examen realizado por entidades que forman parte del mismo aparato público. Dentro del marco de un Estado jurídico fundamentado en la Constitución, tal lógica se revela inapropiada. En consecuencia, el marco jurídico admite que, una vez finalizada la vía administrativa, los actos que causan estado pueden ser objeto de control judicial mediante el proceso contencioso administrativo, conforme al artículo 148 de la Constitución y las estipulaciones concernientes al agotamiento de la vía administrativa. Por lo tanto, el acceso a la jurisdicción no se presenta como una concesión altruista del sistema, sino como una salvaguarda estructural orientada a asegurar que la actividad fiscal se encuentre bajo la vigilancia de una entidad independiente e imparcial.

Bajo el postulado mencionado, la judicialización cumple una función bifuncional. Por una parte, posibilita la provisión de salvaguardas judiciales eficaces a los contribuyentes en respuesta a resoluciones que interpretan como violaciones de sus derechos o intereses legítimos. Además, actúa como un mecanismo institucional de vigilancia del ejercicio del poder fiscal, proporcionando al Poder Judicial la capacidad de verificar si la Administración ha actuado conforme a la Constitución, la legislación y el conjunto del marco legal. Esta perspectiva se incorpora en la interpretación actual del proceso contencioso como un proceso subjetivo de plena jurisdicción, en el que el enfoque ya no se limita a la revisión abstracta del acto administrativo, sino que se centra primordialmente en la protección específica de las

circunstancias jurídicas afectadas por la intervención estatal. Por ende, en el ámbito del Derecho Tributario, la judicialización no debe ser concebida como un fenómeno patológico ni como una prolongación innecesaria del conflicto, sino como una expresión inherente del principio de control jurisdiccional de la administración dentro de un sistema de frenos y contrapesos.

Los fundamentos para este procedimiento son variados y se atribuyen tanto a factores normativos como a factores institucionales. Inicialmente, se manifiesta una inquietud constante en relación con la imparcialidad con la que se abordan determinadas controversias en el contexto administrativo. Aunque el Tribunal Fiscal ejerce una función de supervisión especializada, es incuestionable que la simple existencia de un ente administrativo final no elimina la necesidad de un control externo e independiente. La necesidad de intervención del Poder Judicial es justificada, dado que en un Estado de derecho ninguna acción administrativa puede quedar excluida del examen judicial. En consecuencia, el magistrado contencioso administrativo no solo verifica la regularidad formal del acto en cuestión, sino que también posee la capacidad de detectar defectos, ordenar la interrupción de acciones ilícitas, estipular el cumplimiento de obligaciones negligentes y restaurar derechos vulnerados. Bajo esta perspectiva, la implementación de la judicialización fortalece las protecciones del ciudadano y reafirma la subordinación de la Administración al principio legal.

A esto se suma un elemento crucial: la frecuente presencia de regulaciones fiscales cuya interpretación no siempre se evidencia de forma homogénea, estable o suficientemente exacta. Dentro de escenarios de complejidad técnica, la función jurisdiccional adquiere una importancia específica, ya que posibilita la asignación de contenido tangible a disposiciones ambiguas, la resolución de tensiones entre principios y la formulación de criterios de aplicación en conformidad con la Constitución. Desde una perspectiva académica, la judicialización no se limita a la rectificación de acciones arbitrarias o ilegales, sino que también se utiliza para elucidar la interpretación del derecho aplicable y proporcionar coherencia al sistema fiscal. Esta labor interpretativa adquiere una importancia específica cuando se cuestionan principios como la legalidad, la capacidad de contribución, la razonabilidad, la igualdad y la seguridad jurídica, todos ellos intrínsecamente vinculados con la legitimidad de las acciones fiscales.

Adicionalmente, en el escenario peruano, la judicialización del Derecho Tributario manifiesta una singularidad particularmente compleja. La regla general del proceso contencioso

administrativo dicta que la legitimación activa ordinaria se otorga al individuo que declara tener una circunstancia jurídica que ha sido considerablemente violada por la acción administrativa en cuestión. De hecho, el TUO de la LPCA se basa en la premisa mencionada, al reconocer que la legitimación ordinaria recae en el administrado o individuo afectado, un hecho que se alinea con el objetivo garantista del proceso. Sin embargo, acorde con la norma general establecida, el sistema mismo permite circunstancias excepcionales de legitimación activa extraordinaria en favor de entidades públicas. El caso de la Sunat, estipulado en el artículo 157 del Código Tributario, es reconocido por la doctrina como un supuesto específico que no se confunde con el proceso de lesividad, sino que constituye una autorización exclusiva otorgada por la normativa legal.

Se evidencia precisamente en este contexto lo que podría ser clasificado como una forma de judicialización inversa. Indudablemente, el establecimiento del proceso judicial no solo favorece al contribuyente que aspira a impugnar una resolución administrativa que percibe como inapropiada, sino también a la Administración Tributaria, que posee la facultad de recurrir al Poder Judicial para cuestionar determinadas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Esta alternativa altera la interpretación convencional del proceso contencioso administrativo como un instrumento concebido primordialmente para la salvaguarda del ciudadano frente al poder público, dado que permite que la Administración, que comúnmente se presenta como parte demandada, asuma excepcionalmente el rol de demandante. Esta afirmación no conlleva incuestionablemente que tal facultad sea ilegítima por sí misma; no obstante, demanda un examen particularmente riguroso de su fundamentación, sus limitaciones y su congruencia con la estructura del proceso.

La relevancia del asunto radica en que dicha configuración excepcional puede conllevar consecuencias delicadas en relación con la seguridad jurídica. Si el contribuyente obtiene una resolución favorable en la última instancia administrativa y, sin embargo, la controversia puede reanudarse por la propia Administración, el término de la vía administrativa deja de constituir un auténtico punto de conclusión del conflicto. Desde un enfoque pragmático, el conflicto se prolonga y la estabilidad de la circunstancia jurídica reconocida en el contexto administrativo se percibe como relativizada. En consecuencia, aunque tal capacidad puede justificarse desde el prisma de la legalidad o del interés público, es plausible sostener que genera una tensión con la necesidad de certeza que debería caracterizar las interacciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Desde un enfoque más crítico, la aceptación de esta legitimación activa excepcional plantea la cuestión de si la judicialización, bajo dichas circunstancias, persiste en su lógica original de garantía o si empieza a funcionar como una extensión del poder administrativo mismo. El proceso contencioso administrativo se originó y evolucionó, en gran medida, con la finalidad de regular las excesivas acciones administrativas y ofrecer al ciudadano un mecanismo efectivo de protección legal. En consecuencia, cuando la entidad gubernamental recurre a esta ruta para cuestionar resoluciones emitidas por un organismo revisor especializado, el análisis no puede limitarse a verificar la existencia de una autorización normativa explícita. Además, resulta esencial examinar si tal facultad se alinea con la naturaleza intrínseca del proceso, la asignación constitucional de funciones y el balance que debe prevalecer entre el interés público y la protección de los derechos del contribuyente.

En consecuencia, el proceso de judicialización del Derecho Tributario, más que ser un fenómeno unívoco, revela dos dimensiones complementarias pero tensionadas. Por una parte, constituye una garantía fundamental para asegurar el acceso a la justicia, la vigilancia jurisdiccional de la Administración y la protección de los derechos de los contribuyentes. En contraposición, en situaciones excepcionales como las contempladas para la Administración Tributaria, puede convertirse en un instrumento que prolonga la disputa más allá de la vía administrativa y debilita la percepción de definitividad de las resoluciones adoptadas por el Tribunal Fiscal. En consecuencia, la indagación de este fenómeno demanda no solo un enfoque descriptivo, sino también una evaluación crítica de sus consecuencias específicas en la efectiva tutela jurisdiccional, la seguridad jurídica y la coherencia intrínseca del proceso contencioso administrativo.

3. El proceso contencioso

El proceso contencioso administrativo es el instrumento legal a través del cual se controla la actividad de la Administración Pública cuando ésta afecta el estado jurídico de las personas. Mediante este instrumento, el sujeto tiene la capacidad de interponer una objeción frente a resoluciones, a la inacción o a las acciones materiales que considere contrarias a la Constitución, a la legislación o a los principios que rigen el sistema jurídico. No sólo es importante como instrumento para valorar la acción de los gobiernos, sino también como garantía frente a posibles excesos en el ejercicio del poder público. En este marco, se presenta como una expresión concreta del Estado de Derecho, garantizando que la acción administrativa no se aparte del control legal.

Desde este punto de vista, para que pueda procederse al acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa es habitual exigir el previo agotamiento de la vía administrativa. Esta exigencia nace del imperativo de que la administración sea capaz de reexaminar sus decisiones antes de que el conflicto se dirima en sede judicial. Por lo tanto, no se trata de un instrumento sustitutivo del procedimiento administrativo, sino de una institución que se establece una vez que éste ha concluido, con el objetivo de ejercer un control externo e independiente sobre las decisiones adoptadas en el ámbito administrativo.

En el desarrollo del proceso, la parte actora puede interponer diversas pretensiones, con el objeto de obtener una protección jurisdiccional verdadera y efectiva. Puede exigir no sólo la anulación total o parcial del acto controvertido y la reposición de la situación jurídica alterada, sino también el reconocimiento de una concreta relación jurídico-administrativa y, en su caso, la reparación de los daños y perjuicios causados por la intervención estatal. Por eso, el proceso contencioso administrativo no se limita a la simple valoración formal de la legalidad, sino que propicia la reparación de los efectos lesivos que la intervención administrativa produce y la restitución de los derechos lesionados.

Este derecho tiene su base constitucional en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, que otorga la facultad de apelar al Poder Judicial contra las decisiones administrativas una vez que se ha agotado la vía administrativa correspondiente. Esta condición es la base del control jurisdiccional sobre la administración, al dar a los magistrados la facultad de controlar la conformidad de los actos administrativos con el marco constitucional y legal. Desde el punto de vista académico, ese reconocimiento ha sido pensado como una protección esencial para impedir que las decisiones administrativas queden libres de la revisión judicial, consolidando así el principio de legalidad y la protección judicial efectiva.

Aunque la garantía ya estaba establecida en la Constitución de 1979, su desarrollo legislativo no ocurrió de forma inmediata ni sistemática. Por un largo tiempo, la supervisión judicial de la actividad administrativa careció de una regulación procesal debidamente estructurada que posibilitara su aplicación uniforme y eficaz. Así, la doctrina ha resaltado que durante muchos años existió una falta de normativa específica que definiera detalladamente el desarrollo del proceso contencioso administrativo en el ordenamiento jurídico peruano, lo cual generó lagunas e incertidumbre en su aplicación práctica.

El proceso recién tuvo consolidación jurídica con la Ley N° 27584, que estableció la normativa del proceso contencioso administrativo en Perú. La norma estableció un sistema procesal

orgánico de control jurisdiccional de los actos administrativos. Su importancia está en que puntualizó las pretensiones que podían surgir, los actos susceptibles de ser recurridos y los principios que debían regir la marcha del proceso. Asimismo, estableció regulaciones esenciales como la jurisdicción competente, la legitimación para proceder, los plazos de interposición y las directrices relativas al agotamiento de la vía administrativa.

3.1. Finalidad, objeto y principios rectores

El exhaustivo análisis realizado por Thays, refleja que el objetivo principal del proceso contencioso administrativo se basa en dos pilares fundamentales que son cruciales para el adecuado funcionamiento de la justicia administrativa. El primer aspecto que debe tenerse en cuenta es la supervisión judicial de las decisiones adoptadas por la administración pública en el ejercicio de sus funciones y responsabilidades. El segundo principio fundamental se relaciona estrechamente con el derecho inherente e inalienable de toda persona a tener acceso a un sistema judicial justo, imparcial y libre de prejuicios, con el fin de proteger y salvaguardar sus derechos e intereses legítimos. En cuanto al primer aspecto mencionado anteriormente, se debe tener muy en cuenta que todas las medidas tomadas por la administración pública están supeditadas a la norma jurídica vigente, es decir, ninguna entidad está facultada para actuar más allá de los parámetros establecidos por la Constitución y la ley.

Esta obligación inherente de observar las normas y reglamentos legales establecidos tiene como fundamento el principio fundamental de legalidad, que actúa como piedra angular para orientar y dictar las acciones y comportamientos de la administración pública en el desempeño de sus funciones y en el ejercicio de su autoridad. Con este mismo entendimiento y teniendo en cuenta que la labor jurisdiccional es de primordial importancia, resulta imperioso que el órgano judicial realice un análisis exhaustivo y meticuloso para determinar si las decisiones adoptadas por la administración pública se encuentran dentro del marco constitucional y legal vigente.

En cuanto al segundo fundamento, cabe resaltar que el mismo está estrechamente ligado a la garantía fundamental que tiene cualquier individuo de acudir a un órgano jurisdiccional competente para obtener una protección eficaz y adecuada de sus derechos e intereses legítimos. Esto implica que las acciones de la Administración no se encuentran libres de ser revisadas por un juez, sino que pueden ser sometidas a un escrutinio judicial cuando incidan de forma inapropiada sobre los derechos legales del administrado. Así, el proceso

contencioso administrativo surge como un mecanismo de protección frente a acciones o inacciones arbitrarias por parte de la Administración Pública, como destaca Thays (2018, p. 227) en su análisis.

Bajo este prisma amplio y detallado, la finalidad esencial de este proceso radica en asegurar de forma eficaz y eficiente que el Poder Judicial ejerza un control real y efectivo sobre la actividad administrativa, velando por la transparencia y legalidad de dicha actividad, y al mismo tiempo, garantizando de manera inequívoca y contundente la protección integral de los derechos fundamentales e intereses legítimos de los administrados. Esta orientación ha sido recogida expresamente por el artículo 1 de la Ley que regula el proceso contencioso, norma que sitúa a esta vía procesal como un cauce destinado al control de legalidad y a la tutela efectiva de la persona frente al poder público.

En cuanto a su objeto, queda claramente delimitado por las pretensiones específicas que pueden ser planteadas en la demanda, las cuales se hallan detalladas y reguladas por el artículo 5 de la Ley del proceso contencioso. Esas pretensiones pretenden, fundamentalmente, producir unos determinados efectos jurídicos respecto de la conducta de la Administración Pública. Dentro de las pretensiones que pueden ser planteadas en el proceso contencioso, en primer lugar, se destaca la nulidad o ineficacia de los actos administrativos. Se producirá declaración de nulidad absoluta cuando afecte completamente a la validez del acto y suponga su exclusión total del sistema normativo establecido. La nulidad parcial, por el contrario, se proyecta hacia uno de los extremos del acto, sin alcanzar a todo su contenido en conjunto. Por su parte, la ineficacia se produce cuando el acto no logra producir efectos jurídicos por la falta de un requisito fundamental e imprescindible para su eficacia plena, aunque desde el exterior pudiera parecer válido.

En segundo lugar, está la pretensión de reconocimiento o de restitución de derechos fundamentales. Esta pretensión tiene por objeto que el juez declare la existencia de un derecho fundamental desconocido por la Administración pública o que restaure uno previamente vulnerado por actos u omisiones de la misma. Esta solicitud permite, igualmente, que se imponga a la entidad administrativa la obligación de realizar cuantas gestiones fueran precisas para garantizar la efectividad del derecho, en caso de que no se hubiera producido en su momento.

En tercer lugar, la ley permite solicitar la interrupción de actuaciones materiales que carezcan de apoyo jurídico. Con esa pretensión se protege al administrado respecto de conductas de

hecho efectuadas por la Administración que no se hallen amparadas en un acto administrativo válido. En estos casos, la controversia no se suscita respecto de un acto formalmente expedido, sino respecto de una actuación material que afecta directamente la esfera jurídica del particular, sin suficiente cobertura legal.

En cuarto lugar, se advierte la pretensión dirigida a exigir a la Administración una determinada actuación que le está impuesta por mandato legal. Esta vía adquiere especial relevancia en casos de inactividad administrativa o de incumplimiento de deberes concretos que la ley impone a la entidad pública. De este modo se controla tanto lo que la Administración hace indebidamente como lo que omite hacer cuando está jurídicamente obligada a ello.

Por último, el proceso admite la pretensión de indemnización por daño administrativo. Con ella el ciudadano podrá obtener una reparación económica cuando haya sufrido un daño como consecuencia de una actuación ilegal o de una omisión imputable a la Administración. No obstante, esta pretensión no opera de manera autónoma, sino que debe ser planteada conjuntamente con alguna de las otras pretensiones previstas en la ley, lo que demuestra su carácter complementario en el proceso contencioso.

Así pues, uno de los objetivos más importantes de este proceso es asegurar que todas las personas tengan acceso a un juez independiente e imparcial, tal como lo dispone el artículo 139, párrafo 3 de la Constitución Política del Perú. De igual forma, este mecanismo ayuda a la construcción del Estado de derecho, ya que sirve como un instrumento de control y equilibrio entre la administración pública y la ciudadanía para evitar que el uso del poder estatal sea arbitrario o excesivo. Es una de las consecuencias más importantes, concretamente la posibilidad de obtener una declaración de nulidad de las actividades administrativas ilegales o arbitrarias. Se trata de una cuestión de especial relevancia para el desarrollo de la presente investigación.

3.2. La plena jurisdicción del proceso contencioso

En el contexto del proceso contencioso administrativo, la jurisdicción que se le otorga a los jueces implica la validación de facultades para supervisar y controlar los actos que lleva a cabo la administración pública en el ejercicio de sus funciones y tareas. Esta facultad no solo permite a los magistrados verificar que el acto se ajusta al ordenamiento jurídico vigente, sino que también le confiere la capacidad de realizar un análisis sustantivo de la controversia, establecer derechos, restablecer situaciones jurídicas afectadas y dictar medidas específicas

destinadas a corregir las decisiones administrativas que vulneran la Constitución o las normas jurídicas vigentes.

Desde esta perspectiva, el proceso contencioso no coloca al juez únicamente en una posición de revisión o anulación, sino que le otorga una potestad decisoria con alcances sustitutivos y de gran relevancia en el ámbito jurídico-administrativo. Esto implica que, en el caso de que se constate una vulneración injustificada de los derechos de los ciudadanos por parte de la administración, el juez tiene la facultad de dictar una resolución que genere consecuencias equiparables a las que hubiera debido generar una actuación administrativa legítima. En consecuencia, su intervención no se limita únicamente a la nulidad del acto cuestionado, sino que puede abarcar también la resolución material del conflicto, superando de esta manera un control restringido exclusivamente al plano puramente formal y procedimental.

En esa misma línea, Vargas Machuca argumenta que el proceso contencioso administrativo tiene como objetivo principal asegurar la efectividad de la protección judicial de los ciudadanos a través de un sistema de jurisdicción plena, el cual otorga la facultad de llevar a cabo un examen exhaustivo de los actos administrativos y de tomar medidas que puedan garantizar una defensa efectiva de los derechos e intereses en cuestión (Vargas, 2012, p. 23). Esta concepción refuerza la idea fundamental de que la función judicial en este ámbito no debe entenderse de manera limitada o restringida, sino como una garantía efectiva y contundente frente al ejercicio abusivo e indebido del poder público.

No obstante, es importante precisar que la plena jurisdicción no autoriza al juez a actuar por fuera del marco legal establecido ni a resolver con base en criterios puramente subjetivos y arbitrarios. Por el contrario, es fundamental que su actuación se base siempre en una rigurosa interpretación y correcta aplicación del ordenamiento jurídico vigente, en concordancia con los principios establecidos en la Constitución y la normativa legal correspondiente. En consecuencia, la extensión de sus facultades no suprime los límites inherentes a la función jurisdiccional, sino que demanda una aplicación más rigurosa y comprometida del escrutinio judicial.

Bajo ese mismo enfoque, Espinosa detalla minuciosamente que la amplia gama de pretensiones que pueden ser planteadas en el marco del proceso contencioso conlleva a que el juez cuente con diversas alternativas al momento de emitir un fallo favorable. En los procesos de plena jurisdicción, cuyo objetivo fundamental radica en garantizar de manera efectiva una protección integral de los derechos de los administrados, el juzgador tiene la

facultad de tomar decisiones que no se encuentren estrictamente limitadas a la mera reproducción textual de la solicitud presentada por las partes involucradas. Esta particularidad tan relevante posibilita una interpretación mucho más versátil del concepto de congruencia procesal en comparación con la que comúnmente se observa en el ámbito del proceso civil (Espinosa, 2004, p. 14).

La plena jurisdicción puede considerarse como una expresión reforzada de la supervisión judicial sobre la administración pública, dado que trata de proporcionar una protección verdadera y efectiva de los derechos de las personas. Esta interpretación es posible a la luz del debate que se ha presentado hasta ahora. Esto no constituye simplemente una habilitación arbitraria, sino más bien la aceptación de amplios poderes de control sustitutivos, que están siempre y en todo momento supeditados al marco constitucional y legal que se ha creado. Es a través de este método que se refuerza el proceso contencioso-administrativo como mecanismo básico para mantener la armonía entre los actos de los organismos públicos y la preservación de los derechos fundamentales de las personas.

4. Legitimidad para obrar activa

La legitimación activa constituye un presupuesto de relevancia esencial en cualquier proceso judicial, puesto que facilita la determinación de si el individuo que acude al organismo jurisdiccional posee la facultad legal para solicitar protección en relación con una circunstancia que percibe como lesionada o amenazada. En consecuencia, no se trata de una solicitud meramente formal, sino de un componente indispensable para verificar la correspondencia entre la posición que un individuo mantiene en la relación jurídica material y la solicitud que presenta en el contexto legal. Bajo esta perspectiva, la legitimación activa evidencia la facultad del demandante para promover el proceso de manera legítima, mientras que la legitimación pasiva distingue al sujeto a quien debe dirigirse dicha demanda debido a su vinculación con la controversia jurídica que está bajo la jurisdicción del magistrado.

Las dos dimensiones de la legitimación se basan en la existencia previa de una relación jurídica sustancial, en la que se manifiestan posturas contradictorias que, posteriormente, se transfiere al contexto procesal. Dentro de la mencionada relación, una parte sostiene que su derecho o interés legítimo ha sido comprometido por una conducta, acto u omisión de relevancia jurídica, mientras que la otra parte se encuentra en la obligación de contradecir ello o asumir las consecuencias que el marco legal estipula ante tal imputación. En consecuencia, la legitimación activa cumple una función esencial de delimitación, dado que

no solo facilita la identificación de quién posee la autorización para ejercer la tutela jurisdiccional, sino que también determina contra quién se debe presentar la demanda para que el proceso pueda desarrollarse de manera válida y eficaz.

En el marco del proceso contencioso administrativo, esta categoría adquiere una importancia aún más significativa, dado que dicho mecanismo no se circunscribe a la valoración abstracta de la legalidad de las acciones administrativas, sino que también se centra en la salvaguarda efectiva de las circunstancias jurídicas subjetivas de los administrados. De este modo, la legislación peruana ha adoptado una interpretación extensa de la legitimación activa. Además, en la obra de Huapaya, se subraya que no es necesario involucrarse en el procedimiento administrativo previo, dado que lo esencial es afirmar y corroborar la posesión de una situación jurídica comprometida y la necesidad de protección jurisdiccional adecuada.

Bajo esta premisa, la legitimación activa en el proceso contencioso administrativo no puede ser concebida de manera restringida ni subordinada a un enfoque meramente procesal. La importancia trasciende la simple intervención en el contexto administrativo, evidenciando una conexión significativa con el derecho o el interés que se requiere proteger. Esta perspectiva se alinea con el objetivo garantista del proceso, puesto que previene que demandas excesivamente formalistas terminen limitando el acceso a la jurisdicción a los individuos que, a pesar de no participar de forma directa en el proceso contencioso administrativo, se ven afectados de forma considerable por la resolución o la negligencia de la Administración. Dentro de este marco, la legitimación para actuar de manera activa se encuentra intrínsecamente vinculada con el derecho a la protección jurisdiccional efectiva, dado que constituye el mecanismo de acceso a la protección judicial de circunstancias jurídicas que han sido transgredidas por la autoridad pública.

De manera simultánea, la legitimación pasiva cumple la función de identificar a los sujetos a quienes se debe dirigir la demanda. Dentro del marco del proceso contencioso administrativo, la cuestión no se limita únicamente a la entidad estatal que ejecutó el acto en cuestión, sino que puede extenderse, en función de la estructura del caso, a otros actores que mantienen un interés directo, tangible y personal en la persistencia del acto o comportamiento cuestionado. El artículo 15 del TUO de la LPCA estipula que la demanda se dirige contra la entidad que emitió el acto en última instancia, contra la entidad cuyo silencio, inercia u omisión constituye el objeto del proceso, contra la entidad cuyo acto u omisión generó perjuicios, y bajo determinadas circunstancias, contra individuos que participaron en procedimientos

trilaterales o que resultaron beneficiarios del acto cuya nulidad se persigue. Por lo tanto, la legitimación pasiva no solo asegura una integración adecuada de la relación procesal, sino que también garantiza que la resolución jurisdiccional pueda ser aplicada a todos aquellos cuyo dominio jurídico se encuentra directamente amenazado.

Dentro del contexto académico, la distinción entre legitimación activa y pasiva se ha reconocido históricamente como una manifestación de la relación entre la pretensión y los participantes del proceso. En consecuencia, Dangon enfatiza la relevancia de diferenciar entre el sujeto que inicia la actividad jurisdiccional y el destinatario de la acción. Dentro del contexto fiscal, esta distinción adquiere una importancia particular, ya que facilita la determinación precisa de quién posee la facultad legal para impugnar un pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal y quién debe asumir la posición de demandado en el procedimiento judicial. Históricamente, el sujeto de legitimación activa ha sido el administrado o contribuyente, mientras que, en términos generales, la Administración ha sido percibida como la parte pasiva, en su condición de responsable del acto controvertido.

Sin embargo, este modelo clásico no permanece inmutable bajo cualquier circunstancia. Dentro de nuestro marco fiscal, el debate se agudiza a partir de la estipulación contenida en el Código Tributario, la cual autoriza, de forma excepcional, a la Administración Tributaria a recurrir al proceso contencioso administrativo para cuestionar las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Este planteamiento pone en tela de juicio la estructura tradicional del proceso contencioso administrativo, concebido primordialmente para la salvaguarda del ciudadano frente al poder público, dado que permite que la Administración ejerza acciones judiciales en defensa de la legalidad y del interés público. Este fenómeno produce una tensión perceptible, puesto que la entidad que comúnmente se presenta como demandada puede, bajo condiciones específicas, asumir la condición de demandante.

Sin embargo, dicha legitimación activa por parte de la Administración no puede ser concebida como un derecho universal ni limitado. Por el contrario, alude a una habilitación excepcional vinculada a supuestos legalmente establecidos. Conforme a la lógica del TUO de la LPCA, el sujeto que declara la lesión de su situación jurídica sustancial tiene legitimación activa, mientras que dicha legitimación para la Administración Tributaria constituye una hipótesis extraordinaria expresamente autorizada por la legislación. Esta legitimación excepcional se distingue claramente de la representación del proceso de lesividad. Huapaya argumenta que en el proceso de lesividad, la entidad administrativa solicita la anulación de un acto declarativo

de derechos por infringir la legalidad administrativa y el interés público. No obstante, también subraya la importancia de diferenciar de este supuesto otras hipótesis especiales de legitimación activa extraordinaria, tal como sucede con la Sunat de acuerdo con el artículo 157 del Código Tributario.

La relevancia de esta diferencia radica en su capacidad para prevenir la confusión entre dos fenómenos jurídicos distintos. A lo largo del proceso de lesividad, la entidad gubernamental busca la anulación de un acto propio en favor de un individuo cuando ya no puede proceder a su anulación de oficio en el contexto administrativo, actuando primordialmente en pro del ordenamiento y del interés público. En contraposición, de acuerdo con el artículo 157 del Código Tributario, la Administración Tributaria no examina un acto propio favorable cuya autotutela haya decaído, sino una resolución emitida por el Tribunal Fiscal dentro del procedimiento contencioso tributario. En consecuencia, este supuesto, en lugar de ser una extensión inherente de la norma general del proceso contencioso administrativo, presenta una técnica específica de atribución normativa de legitimación activa en favor de la Administración, cuyo fundamento y alcance requieren una interpretación meticulosa.

Desde una perspectiva crítica, esta configuración ha generado cuestionamientos relevantes en relación con su congruencia con la esencia del proceso contencioso administrativo. Tradicionalmente, este proceso ha sido concebido como un mecanismo de protección frente a la aplicación del poder administrativo, es decir, como un instrumento de control judicial que promueve el equilibrio de la desigualdad estructural existente entre la Administración y el sujeto administrado. En este contexto, admitir la posibilidad de que la Administración utilice esta estrategia para impugnar resoluciones emanadas de un organismo revisor como el Tribunal Fiscal demanda un análisis exhaustivo de dicha facultad. El reto no se circunscribe únicamente a la verificación de la presencia de una normativa habilitante, sino que también conlleva la evaluación de si dicha autorización se alinea con los principios de tutela judicial efectiva, seguridad jurídica, excepcionalidad de la facultad para demandar y el objetivo protector del contencioso administrativo.

Indudablemente, a pesar de que se podría postular que la Administración debería tener mecanismos para impugnar decisiones que considere contrarias a la legalidad o perjudiciales para el interés público, tal facultad no puede ser evaluada de forma aislada ni interpretada como una mera equivalencia con la posición del ciudadano. En consecuencia, cuando se otorga legitimación activa en el proceso contencioso administrativo, el análisis debe ser

especialmente riguroso, con la finalidad de evitar que una facultad excepcional pueda desvirtuar la naturaleza garantista del proceso y transformarlo en un nuevo escenario de ampliación del poder administrativo en contra del contribuyente.

En consecuencia, la discusión acerca de la legitimación activa de la Administración Tributaria no debe restringirse a la interpretación literal de la normativa que la autoriza. Es imperativo, además, examinar si tal habilitación respeta la finalidad del proceso contencioso administrativo como mecanismo de control del poder. Únicamente a través de un análisis meticuloso es posible determinar si la intervención activa de la Administración en estas circunstancias excepcionales constituye una técnica procesal legalmente aceptable o si, en cambio, introduce una alteración significativa en la estructura y finalidad de esta vía jurisdiccional.

CAPÍTULO III: FUNDAMENTO LEGAL QUE HABILITA QUE LA SUNAT PUEDA IMPUGNAR RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

1. Pretensiones de plena jurisdicción

Se entiende por pretensión de plena jurisdicción aquella que se dirige al Poder Judicial con el fin de que el órgano jurisdiccional, además de anular un acto administrativo, declare, reconozca o restablezca una concreta situación jurídica, ordenando a la Administración que tome las medidas necesarias para ejecutar tal resolución. Desde este punto de vista, se trata de una pretensión orientada fundamentalmente a dar protección al administrado, cuando éste considera que la actuación administrativa ha vulnerado sus derechos o intereses legítimos.

En este punto, Pérez señala que la pretensión de plena jurisdicción no se agota en la mera anulación del acto administrativo controvertido. Esto se debe a que el verdadero alcance de la pretensión incluye también el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas necesarias para restablecer plenamente el derecho vulnerado. Esta protección puede ampliarse, en efecto, hasta comprender la indemnización de los perjuicios causados por la administración pública cuando los hechos del caso lo justifiquen (Pérez, 1985, p. 159).

En este sentido, el proceso contencioso administrativo se ha organizado de tal forma que opera como un mecanismo jurisdiccional tendiente a asegurar la protección efectiva de los derechos e intereses legítimos de las personas frente a las actividades de la administración pública. No se trata de proteger los intereses de la propia autoridad administrativa, sino de

asegurar que las actividades de la misma estén sometidas a control judicial, de manera que se garantice que el poder público sea utilizado siempre dentro de los límites que le señala el ordenamiento jurídico. Por ello, las acciones contencioso administrativas tienen una función garantista, pues pretenden reparar el daño concreto que ocasionan los actos administrativos y asegurar la efectividad de la protección judicial.

2. Norma habilitadora: Artículo 157 del Código Tributario

Dado que esta vía ha sido diseñada, por regla general, para permitir a los ciudadanos impugnar aquellos actos administrativos que consideren lesivos de sus derechos o intereses legalmente protegidos, la SUNAT no tiene legitimación para participar activamente en el proceso contencioso administrativo. En general, esto significa que la SUNAT no tiene autoridad para hacerlo. Desde este punto de vista, el objetivo principal del proceso no es salvaguardar la posición de la Administración, sino permitir que el sistema judicial examine la legitimidad de las medidas adoptadas por la Administración. Por lo tanto, cuando un acto administrativo tiene un impacto indebido en la esfera jurídica de un individuo, es responsabilidad de este acudir al Poder Judicial para solicitar, según las circunstancias, la anulación del acto, la restitución de su derecho o la adopción de las medidas necesarias para garantizar su protección efectiva.

Según este razonamiento, no sería aceptable que la Administración Tributaria iniciara una acción administrativa para impugnar el fallo del Tribunal Fiscal. El carácter general de este proceso, concebido como un instrumento para proteger contra posibles abusos o ilegalidades cometidos por funcionarios públicos, se vería alterado si se aceptara esta posibilidad como norma general. Por lo tanto, la participación de la Administración como demandante no puede considerarse una expresión típica del diseño del proceso contencioso administrativo, sino que solo puede considerarse un escenario extraordinario que está específicamente permitido por la ley.

En este sentido, Bardales señala que la Administración Tributaria no tiene la facultad de actuar activamente en el proceso contencioso. Esto se debe a que no es la titular de la relación jurídica material que se discute, que es el acreedor tributario. Además, la intervención de la Administración Tributaria se limita a la función de administrar los impuestos y los derechos de aduanas. El cuarto párrafo del artículo 157 del Código Tributario establece que esta premisa ha sido aceptada explícitamente (Bardales, 2021, p. 259). Esta explicación es importante, ya que aclara el punto de partida del estudio de una manera sencilla y directa.

Como regla general, la SUNAT no tiene legitimación para presentar una demanda. Por lo tanto, la capacidad de presentar una demanda no es una facultad típica, sino una facultad especial y potencialmente limitante.

Esta excepción se introduce en el último párrafo del artículo 157 del Código Tributario. En él se establece que la SUNAT está facultada para impugnar judicialmente las resoluciones del Tribunal Fiscal que agoten la vía administrativa, una vez que se haya constatado la existencia de alguno de los motivos de nulidad previstos en el artículo 10 de la Ley N° 27444. Por lo tanto, la ley no reconoce una amplia capacidad para impugnar cada pronunciamiento adverso dictada por este órgano resolutor, sino esta situación desvirtuaría la finalidad con la que fue concebida la habilitación excepcional contenida en el artículo 157 del Código Tributario. En lugar de funcionar como un remedio extraordinario frente a resoluciones viciadas por nulidad grave, dicha facultad corre el riesgo de transformarse en una vía adicional de revisión de decisiones administrativas finales. Ello no solo altera el carácter restrictivo de la intervención judicial promovida por la propia Administración, sino que también debilita el sentido garantista del proceso contencioso, cuya lógica original radica en controlar el ejercicio del poder estatal y no en ampliar las herramientas litigiosas de la entidad administrativa.

En efecto, la posibilidad de impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal debería quedar reservada a supuestos rigurosamente calificados, en los que la invalidez del acto administrativo resulte clara y jurídicamente sustentable. No debería utilizarse, en cambio, como un mecanismo para reabrir controversias sobre criterios interpretativos, apreciaciones técnicas o valoraciones jurídicas que ya fueron objeto de pronunciamiento en la vía administrativa. Cuando ello ocurre, la excepción deja de operar como excepción y se aproxima peligrosamente a una regla de actuación.

Asimismo, una interpretación extensiva de estas causales afecta principios esenciales del ordenamiento jurídico, entre ellos la seguridad. Si las resoluciones del Tribunal Fiscal pueden quedar sometidas a un cuestionamiento judicial casi permanente por parte de la propia Administración, se genera un escenario de incertidumbre que repercute negativamente en la posición del contribuyente y en la confianza que debe inspirar el sistema de solución de controversias tributarias. Por ello, la habilitación reconocida a la SUNAT en el artículo 157 del Código Tributario debe ser interpretada de manera estricta, excepcional y compatible con la finalidad protectora del proceso contencioso.

3. Comparación con sistemas jurídicos internacionales

La revisión comparada de los sistemas tributarios permite advertir que la relación entre Administración, órgano revisor y jurisdicción no responde a un modelo único. Cada ordenamiento, por el contrario, reparte estas funciones de acuerdo con su propia arquitectura institucional y en función de la importancia que concede a la estabilidad de la vía administrativa, al control de legalidad y a la tutela del contribuyente. Bajo este punto de vista, el caso peruano resulta de especial interés, pues combina la existencia de un órgano administrativo especializado que pone fin a la controversia en sede administrativa con la posibilidad excepcional de que la propia Administración Tributaria impugne judicialmente ese pronunciamiento. Este diseño no es fácilmente replicable en los sistemas revisados y, por ello mismo, requiere de una valoración crítica más intensa.

El Tribunal Fiscal, en el Perú, es la última instancia administrativa en materia tributaria, por tanto sus decisiones agotan la vía administrativa. No obstante, el último párrafo del artículo 157 del Código Tributario admite que la SUNAT interponga demanda contencioso administrativa cuando considere que la resolución padece alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N.º 27444. El problema no es sólo la existencia de esa habilitación, sino cómo puede utilizarse ésta cuando las causales invocadas se interpretan con amplitud. En ese escenario, una facultad pensada como extraordinaria se arriesga a convertirse en un camino común de reacción ante decisiones adversas, lo que debilita la solidez del fallo emitido por el Tribunal Fiscal y alarga una disputa que, en principio, ya debería entenderse concluida en sede administrativa.

Si se mira el modelo español, la lógica institucional es distinta. La Ley General Tributaria regula la revisión en vía administrativa mediante reclamaciones económico administrativas resueltas por órganos especializados, entre los que se encuentra el Tribunal Económico Administrativo Central, mientras que el desarrollo reglamentario de esa revisión está previsto en el Real Decreto 520 de 2005. A esto se añaden procedimientos especiales de revisión, como la declaración de lesividad y la revocación, que se tramitan de oficio dentro del sistema. Esta configuración pone de relieve que el sistema español dispone de mecanismos internos para controlar la legalidad de los actos tributarios y para subsanar determinadas situaciones sin que, como regla general, se configure una acción judicial ejercitada por la Administración tributaria contra el órgano económico administrativo que ha controlado su actuación. Así, la estabilidad del órgano revisor se preserva con mayor claridad y el paso a la jurisdicción está vinculado, en términos generales, a la iniciativa de quien se considera afectado por la actuación administrativa.

Más distante aún del caso peruano resulta el chileno. Ahí el Código Tributario rige las materias de tributación interna de competencia del Servicio de Impuestos Internos, pero la revisión de las controversias tributarias corresponde a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, los cuales son definidos por su ley orgánica como órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes. Esta característica modifica la lógica del debate, porque la controversia deja de producirse en el marco de una cadena administrativa de revisión para pasar a ser conocida por un órgano jurisdiccional especializado. Por tanto, el problema que en el Perú se plantea cuando la Administración intenta impugnar judicialmente a un órgano revisor administrativo, no se presenta en los mismos términos en Chile, donde el conflicto se encuentra judicializado desde una etapa temprana y la Administración actúa como parte en el proceso, y no como titular de una facultad excepcional contra una instancia administrativa superior.

En algunos aspectos, el modelo boliviano es más parecido al peruano que otros, pero no es igual al peruano. El Código Tributario Boliviano prevé los recursos de alzada y jerárquico, y la propia norma establece que se agota la vía administrativa con la resolución del recurso jerárquico, a partir de cuyo momento el contribuyente o el tercero responsable pueden recurrir a la impugnación judicial mediante proceso contencioso. De ese modo, también existe una instancia administrativa especializada previa a la intervención judicial. Sin embargo, el sistema boliviano ha puesto el acento en el agotamiento de la vía administrativa como presupuesto para la posterior impugnación judicial del afectado, más que en el reconocimiento de una legitimación extraordinaria de la Administración para promover un nuevo proceso contra la decisión revisora. Por eso, el modelo boliviano, si bien comparte con el peruano la presencia de una revisión administrativa especializada, no reproduce con la misma intensidad el problema de una Administración que vuelve a abrir judicialmente la controversia, tras haber sido vencida en esa instancia.

En Colombia, la estructura es más bien interna y vertical. El Estatuto Tributario contempla el recurso de reconsideración dirigido contra las liquidaciones oficiales, las decisiones sancionadoras y otros actos de la administración tributaria, y este recurso se integra dentro de la propia dinámica administrativa. Agotada esta etapa, el conflicto puede trasladarse a la jurisdicción contencioso administrativa. En este marco, no existe un órgano administrativo autónomo equiparable al Tribunal Fiscal cuya decisión final pueda ser impugnada por la propia Administración. La conclusión es obvia: el gobierno colombiano no se enfrenta al problema de ejercer acciones judiciales contra una entidad examinadora autónoma, sino que participa en el proceso judicial cuando el ciudadano elige impugnar la conducta del Estado.

De ahí que la tensión institucional que se observa en el Perú no tenga en Colombia un equivalente estructural directo.

México muestra en varios aspectos una lógica similar. El Código Fiscal de la Federación contempla la revocación como el recurso contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal y precisa los supuestos en que procede. De forma paralela, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa es un órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos y conocer la justicia administrativa y fiscal federal. Así, el sistema mexicano combina una fase administrativa de revisión con una fase jurisdiccional posterior claramente diferenciada. Lo que importa para nuestro estudio es que tampoco allí se percibe una figura similar a la establecida en el sistema peruano, en la cual la autoridad tributaria, luego de concluida una revisión administrativa especializada autónoma, esté facultada para interponer recurso judicial contra el mismo órgano revisor. Más bien, la ruta ordinaria consiste en que el particular active la revisión jurisdiccional, mientras la autoridad fiscal asume la posición procesal que le corresponde dentro del litigio.

A partir de este contraste, puede sostenerse que el rasgo distintivo del caso peruano no es simplemente la existencia de una revisión administrativa especializada, sino la coexistencia entre esa revisión y una potestad excepcional reconocida a la propia Administración para llevar ante el Poder Judicial la decisión del órgano que puso fin a la controversia en sede administrativa. Si bien otras experiencias fortalecen la autonomía del órgano revisor, judicializan prematuramente la controversia o reservan la activación de la instancia jurisdiccional al administrado afectado, el esquema peruano deja abierta una vía que podría debilitar el efecto de cierre que debería acompañar a las decisiones del Tribunal Fiscal. Por eso mismo, el análisis comparado no solo pone en evidencia las diferencias de técnica legislativa, sino que también permite advertir que la amplitud con la que se emplee esta facultad en el Perú puede comprometer la seguridad jurídica del contribuyente y alterar la función garantista que debe cumplir el proceso contencioso.

CAPÍTULO IV: PROBLEMÁTICA

1. Jerarquía de órganos resolutores de disputas tributarias

En el ámbito de la normativa tributaria, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) se erige como la institución responsable de llevar a cabo la emisión de los actos tributarios, desempeñando funciones de control, establecimiento de

obligaciones fiscales, aplicación de penalizaciones, así como de conclusión de procesos no contenciosos generados por los sujetos tributarios, como peticiones de devolución, acuerdos de pago u otras gestiones de su competencia. En tal sentido, la Administración Tributaria desempeña un papel fundamental y preponderante en el sistema tributario, al conocer detalladamente y resolver de manera efectiva, en sede administrativa, las diversas controversias y desacuerdos que surgen entre esta entidad y los contribuyentes en el marco del cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas por la normativa vigente.

En caso de desacuerdo con las decisiones adoptadas en etapa de reclamación por esta entidad, el ciudadano tiene la posibilidad de hacer valer su derecho a la defensa a través de la presentación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Este ente se erige como la instancia definitiva en el ámbito administrativo tributario, actuando como un órgano de revisión imparcial y competente.

El Tribunal Fiscal, en el ejercicio de sus atribuciones, tiene la facultad legal de examinar detenidamente y analizar en profundidad los argumentos de hecho y de derecho presentados por el contribuyente, así como de revisar minuciosamente todos los actos realizados durante el desarrollo del procedimiento en la primera instancia administrativa, con el claro propósito de dictar una resolución definitiva que culmine con la disputa planteada en el ámbito administrativo.

Gonzales (1996) destaca en su análisis que el Tribunal Fiscal, en su carácter de órgano resolutor especializado, tiene la competencia de conocer y resolver las apelaciones presentadas por los contribuyentes en contra de las decisiones administrativas emitidas por la SUNAT en el marco del procedimiento contencioso tributario (p. 22).

En la misma línea de pensamiento, el autor Ezeta (2021) destaca que, en el marco del procedimiento contencioso tributario, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal desempeñan un papel crucial al resolver conflictos, al mismo tiempo que brindan un servicio esencial a los contribuyentes. En ese mismo contexto, es importante destacar que los contribuyentes, así como otras partes que no estén directamente involucradas en la relación jurídico-tributaria, tienen la posibilidad de recurrir a dichas instancias cuando consideren que un acto administrativo está perjudicando injustamente sus derechos o intereses, ejerciendo así su legítimo derecho constitucional a la defensa (p. 10).

En este sentido, es fundamental destacar que el procedimiento contencioso tributario se da por finalizado una vez se emite la resolución definitiva por parte del Tribunal Fiscal, la cual es exigible en su totalidad antes de recurrir a la vía judicial correspondiente.

En consecuencia, tal y como hemos explicado detalladamente en los apartados previos, la Administración Tributaria cuenta con la facultad extraordinaria de presentar una demanda contencioso administrativa con el propósito de impugnar la decisión dictada por el Tribunal Fiscal.

Por consiguiente, la estructura jerárquica de los órganos resolutivos sigue un orden establecido en el cual, en primer lugar, se sitúa la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), la cual es la encargada de resolver el recurso de reclamación presentado por los contribuyentes. Posteriormente, se encuentra el Tribunal Fiscal, un órgano de mayor jerarquía y competencia, cuya función principal es revisar las apelaciones interpuestas contra las decisiones adoptadas por la SUNAT en la resolución de reclamaciones.

Dicho ente constituye un órgano administrativo especializado en materia tributaria y aduanera, cuya estructura organizativa interna revela su carácter técnico, especializado y colegiado. De acuerdo con lo establecido en el artículo 98 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal está compuesto por la Presidencia, la Sala Plena, diversas Salas especializadas, una Vocalía Administrativa y una Oficina de Atención de Quejas. Es importante resaltar la relevancia de las Salas especializadas, las cuales están integradas por vocales que cuentan con una reconocida solvencia moral y una profunda versación en asuntos relacionados con la normativa tributaria y aduanera.

De esta manera, se puede apreciar que esta configuración, fundamentada en parámetros de especialización y trayectoria laboral, pone de manifiesto que el Tribunal Fiscal no constituye una entidad administrativa convencional, sino que se erige como una entidad técnica de alto nivel encargada de homogeneizar criterios y dirimir disputas fiscales con un elevado grado de especialización en el ámbito tributario.

2. Fines del proceso contencioso

El proceso contencioso se constituye como la garantía jurisdiccional fundamental para garantizar la protección efectiva de los derechos e intereses legítimos de los administrados

frente a los actos, omisiones o actuaciones materiales llevadas a cabo por la Administración Pública.

En esa misma línea de pensamiento, Díez Sánchez (2004) profundiza en la idea de que el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 establece de manera clara y precisa que el proceso contencioso tiene como principal objetivo posibilitar al Poder Judicial ejercer un exhaustivo control jurídico de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Pública en el marco del derecho administrativo. Además, se destaca que este proceso se erige como un mecanismo fundamental para asegurar la efectiva protección de los derechos e intereses de los administrados, lo cual implica que se reconozca su doble naturaleza: por un lado, como un instrumento de control de la legalidad administrativa y, por otro, como una vía de garantizar la protección jurisdiccional de los ciudadanos (p. 329).

La justificación de la existencia y desarrollo de este proceso se fundamenta en la primordialidad del principio de legalidad y en la sumisión del ejercicio del poder estatal a la supervisión y evaluación por parte de los órganos judiciales, garantizando así que la actuación administrativa se conforme rigurosamente a lo dispuesto en la normativa jurídica vigente y que los ciudadanos dispongan de un medio efectivo para la protección y resguardo de sus derechos legales y legítimos.

Sin embargo, en la realidad cotidiana, se ha evidenciado una tendencia inquietante a desvirtuar la finalidad fundamental de este proceso, malinterpretándolo como un escenario de conflicto institucional entre distintas entidades estatales, especialmente entre la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Por consiguiente, considerar el proceso contencioso administrativo meramente como una disputa interna orgánica representa una interpretación distorsionada de su auténtica esencia, ya que su base constitucional y legal reside en armonizar la desigual relación entre el ciudadano y la estructura gubernamental.

En efecto, este proceso no tiene como objetivo principal resolver conflictos entre entidades públicas, ya que su propósito fundamental es funcionar como un mecanismo de control judicial que resguarde al administrado ante posibles arbitrariedades, excesos o actos ilegales cometidos por la Administración.

En consecuencia, el juez contencioso administrativo no solo se desempeña como un mediador imparcial en posibles desacuerdos entre distintas entidades estatales, sino que

también ejerce un papel fundamental como protector de los derechos esenciales de los ciudadanos frente a la administración pública y como defensor de la estricta observancia de las normas legales en la actuación administrativa. Esto se debe a que la finalidad primordial del proceso contencioso administrativo radica en la supervisión judicial de la actividad administrativa, lo cual otorga al juez la facultad de analizar la legalidad de los actos administrativos, normativas generales, acciones concretas y, en líneas generales, cualquier expresión del desempeño de la función administrativa que pudiera impactar en los derechos o intereses de los particulares.

Dentro de los objetivos fundamentales del proceso contencioso destaca, en primer lugar, la verificación exhaustiva de la legalidad de la actuación de la Administración Pública, con el propósito primordial de garantizar y asegurar de manera efectiva que todas sus decisiones y actuaciones se ajusten de forma precisa y rigurosa al marco constitucional establecido y a la normativa vigente en cada momento. Además de lo anteriormente mencionado, es importante destacar que este proceso desempeña un papel fundamental en la protección de los derechos y los intereses legítimos de los ciudadanos. Esto se logra al asegurar que tengan la oportunidad de ejercer plenamente su derecho de defensa ante cualquier resolución administrativa que pueda considerarse como arbitraria o contraria a la normativa legal vigente.

Además, se busca activamente la restauración plena de la legalidad y la completa reparación del derecho vulnerado, ya sea a través de la restitución de las circunstancias al estado previo a la infracción o la reconstrucción integral de la situación jurídica individual afectada. Finalmente, este proceso contribuye de manera significativa al fortalecimiento del principio de legalidad, el cual establece que la Administración Pública debe estar completamente sujeta a la Constitución y a la ley en cada una de sus intervenciones y decisiones.

El sólido fundamento constitucional de este proceso se encuentra arraigado en los pilares fundamentales del Estado Constitucional de derecho, dado que el artículo 148 de la Constitución Política del Perú claramente dispone que la facultad de analizar la legalidad de los actos administrativos recae en el ámbito de competencia del Poder Judicial.

Esto demuestra claramente que la Administración Tributaria se encuentra sujeta al escrutinio y supervisión del Poder Judicial, lo cual garantiza la transparencia y legalidad en sus actuaciones. De tal manera, la función judicial en este tipo de proceso no se limita a resolver disputas entre distintos órganos estatales, sino que también implica desempeñar su papel

como garante de la legalidad administrativa y velar por los derechos e intereses de los administrados frente a las acciones llevadas a cabo por el Estado.

En ese sentido, el proceso contencioso debe entenderse como un mecanismo de tutela jurisdiccional diseñado para proteger al ciudadano frente al ejercicio del poder público, considerando la posición de superioridad que la Administración mantiene frente a los particulares en las relaciones jurídico administrativas. Es fundamental que los ciudadanos cuenten con herramientas legales que les permitan impugnar las decisiones de la Administración cuando consideren que sus derechos han sido vulnerados. Este proceso, al ser una vía judicial especializada, busca garantizar la igualdad de armas entre las partes involucradas y asegurar que se respeten los principios de legalidad y justicia en la actuación de la Administración.

En relación con este tema, Espinosa (2012) destaca que, en situaciones en las que los ciudadanos no estén satisfechos con la resolución adoptada por la autoridad administrativa competente, tienen la opción de recurrir a la jurisdicción contenciosa administrativa, un proceso que se establece como un medio para asegurar una supervisión judicial imparcial y para ofrecer un recurso efectivo para la protección de sus derechos frente a las determinaciones de la Administración Pública (p. 11).

En consecuencia, es imperativo que el proceso contencioso sea debidamente entendido y valorado como un mecanismo legal de tutela jurisdiccional diseñado primordialmente para garantizar la protección efectiva de los derechos del administrado frente al ejercicio del poder público, y no como un mero escenario de confrontación institucional entre diversas entidades del Estado. La justificación de la existencia de dicho proceso se basa en el principio de legalidad, la sujeción de la Administración Pública al escrutinio judicial y la imperiosa necesidad de armonizar la relación inherentemente desigual entre la Administración y los individuos.

Desde esta perspectiva, cualquier interpretación o práctica que desvirtúe su finalidad original -transformándolo en una instancia de revisión minuciosa de discrepancias internas o en un instrumento para prolongar indefinidamente la controversia administrativa- resulta totalmente incompatible con su fundamento constitucional y legal, ya que socava la seguridad jurídica, mina la confianza de los administrados y despoja de sustancia su función esencial como garantía efectiva de los derechos e intereses legítimos frente a la actuación administrativa.

3. Litigiosidad tributaria y seguridad jurídica

La litigiosidad tributaria es un indicador de la cantidad de conflictos que surgen entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Estos desacuerdos suelen surgir cuando hay discrepancias en la determinación de la obligación tributaria, la imposición de multas o la interpretación que la autoridad administrativa hace de las normas fiscales vigentes.

Desde una perspectiva jurídica más amplia y detallada, la litigiosidad tributaria puede ser interpretada como el conjunto de controversias y desavenencias que emergen en el ámbito de las interacciones entre el ordenamiento jurídico y los supuestos de hecho tributarios, abarcando tanto su vertiente material como procesal, y que tienen la posibilidad de ser objeto de debate y análisis en distintos ámbitos, ya sea en el ámbito administrativo, judicial e incluso constitucional.

En un contexto más amplio y complejo, es importante destacar que la presencia de disputas y desacuerdos en el ámbito fiscal pone de manifiesto la complejidad inherente a la interacción entre la facultad recaudatoria de las autoridades estatales y la salvaguarda de los derechos y legítimos intereses de los obligados tributarios. Por un lado, el Estado, a través de la Administración Tributaria, se esfuerza por garantizar el cumplimiento adecuado de la obligación tributaria y, por consiguiente, la obtención de los ingresos esenciales para sufragar los costes públicos y salvaguardar la plena vigencia de los derechos fundamentales de la ciudadanía. Por otro lado, es importante destacar que los contribuyentes, en el ejercicio legítimo de su derecho de defensa, buscan proteger y resguardar su patrimonio ante posibles actuaciones administrativas que perciben como ilegales, arbitrarias o desprovistas de una motivación o justificación normativa adecuada.

En este contexto particular, la litigiosidad tributaria puede manifestarse como un indicador revelador de dificultades subyacentes en el entramado del sistema tributario, como por ejemplo la presencia de disposiciones normativas de carácter ambiguo o de interpretaciones administrativas divergentes, las cuales desencadenan incertidumbre jurídica y, en consecuencia, fomentan el aumento de los desacuerdos entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios. Esto pone claramente de manifiesto diversas deficiencias, que se reflejan, entre otros aspectos, en la notable ausencia de uniformidad en los criterios aplicados o en la emisión de actos administrativos que carecen de una motivación adecuada y suficiente, lo cual implica una clara vulneración del principio de legalidad.

En ese sentido, la elevada litigiosidad tributaria impacta negativamente en los contribuyentes, ya que se ve seriamente afectada la certeza jurídica al poner en tela de juicio, ante los órganos judiciales, los lineamientos previamente establecidos por el órgano de mayor jerarquía encargado de resolver disputas fiscales en el ámbito administrativo. Además, es importante tener en cuenta que una vez finalizado el proceso judicial con una resolución a favor de la Administración Tributaria, la deuda tributaria del contribuyente podría experimentar un aumento considerable debido a la imposición de intereses moratorios acumulados a lo largo de todo el tiempo que duró el proceso.

Según el estudio realizado por Sevillano y Sotelo en el año 2014, se establece que uno de los elementos determinantes que influye de manera significativa en el aumento de los conflictos legales y en la demora en la cancelación de las obligaciones fiscales es la eficacia y competencia del asesoramiento tributario proporcionado a los obligados tributarios. En particular, es importante señalar que algunos expertos en asesoría tributaria han destacado la relevancia de contar con una formación sólida y cumplir con estándares profesionales rigurosos. La carencia de estos elementos puede tener un impacto negativo tanto en el cumplimiento de las obligaciones fiscales como en la aparición de conflictos con las autoridades tributarias (p. 86).

De tal manera, la litigiosidad tributaria no puede ser concebida únicamente como un problema de naturaleza procesal o estadística, sino como un fenómeno que pone de manifiesto la necesidad imperante de fortalecer el sistema tributario en su totalidad, tanto a nivel normativo como institucional, especialmente en lo que respecta a aquellos actores que participan en la evaluación y resolución de este tipo de controversias. Todo ello resulta absolutamente indispensable y crucial para que el sistema tributario cumpla de manera efectiva y eficiente con su finalidad esencial y primordial, la cual consiste en garantizar de forma inquebrantable y sin fisuras la obtención y recaudación de recursos públicos dentro de un marco de legalidad, equidad, justicia y seguridad jurídica.

En efecto, la seguridad jurídica constituye uno de los pilares fundamentales del Estado de Derecho. En el ámbito tributario, adquiere una especial relevancia en atención al carácter coercitivo de las obligaciones tributarias y a su incidencia directa sobre los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Es crucial garantizar un marco normativo claro y predecible que brinde certeza y estabilidad a las relaciones entre la administración tributaria

y los contribuyentes, fomentando así la confianza en el sistema fiscal y promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

En el sistema jurídico peruano, este principio se encuentra debidamente reconocido no solo en el ámbito constitucional, sino también en la normativa tributaria y en las disposiciones que regulan el proceso contencioso administrativo de manera exhaustiva y detallada. La correcta aplicación de este principio fundamental posibilita que los contribuyentes puedan prever de antemano las implicaciones legales de sus acciones, depositar su confianza en la permanencia del marco jurídico y llevar a cabo de forma eficaz la protección de sus derechos ante las actuaciones de la Administración Tributaria.

Es por esta razón que la Administración Tributaria, en su rol fundamental como ente responsable de la ejecución y cobro de los impuestos, se encuentra en la obligación de operar en conformidad con un marco jurídico detallado, anticipado y duradero. Esto implica que las disposiciones fiscales sean claras, de fácil acceso y con un nivel adecuado de precisión, para prevenir interpretaciones divergentes que puedan socavar la certeza jurídica y ampliar la conflictividad judicial.

De acuerdo con las reflexiones de García Novoa, la certeza jurídica en el ámbito tributario se evidencia en la previsibilidad de las disposiciones normativas y en la salvaguarda de la confianza legítima del sujeto pasivo (García, 2006, p. 29).

En el marco del ordenamiento jurídico peruano, es importante destacar que el artículo 139 de la Constitución Política del Perú consagra de manera expresa el derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva, pilares fundamentales de un Estado de Derecho democrático y garantista. Además de lo anteriormente mencionado, es importante resaltar que tanto la Ley del Procedimiento Administrativo General como el Código Tributario contemplan disposiciones específicas destinadas a evitar cualquier tipo de actuación arbitraria por parte de la administración, lo cual se traduce en la necesidad de justificar debidamente las decisiones tomadas, respetar escrupulosamente los plazos establecidos y seguir criterios homogéneos en el ejercicio de sus funciones.

Uno de los desafíos más significativos que se presentan en el ámbito de la seguridad jurídica en materia tributaria es la constante inestabilidad normativa que prevalece en dicho sector. En efecto, la constante modificación y actualización de leyes, normativas y disposiciones legales genera un escenario de gran incertidumbre y complejidad para los contribuyentes que

deben cumplir con las obligaciones fiscales. A ello se añade la notable complejidad técnica y la extensa extensión de la normativa tributaria, lo cual dificulta en gran medida su correcta interpretación y su aplicación homogénea por parte de la Administración tributaria. En este sentido, la doctrina jurídica ha sostenido de manera consistente que la seguridad jurídica no debe ser entendida únicamente como una exigencia objetiva del ordenamiento jurídico vigente, sino también como una legítima y razonable expectativa del ciudadano de que sus derechos fundamentales e intereses legítimos serán respetados, garantizados y efectivamente protegidos por las autoridades competentes.

El proceso contencioso es el procedimiento legal a través del cual los ciudadanos tienen la posibilidad de cuestionar judicialmente las decisiones, acciones u inacciones llevadas a cabo por las entidades gubernamentales, solicitando la intervención del sistema judicial para que se pronuncie sobre la legalidad de dichos actos administrativos. En el ámbito tributario, este mecanismo de control adquiere una relevancia significativa, ya que no solo posibilita la verificación de la legalidad de las actuaciones administrativas, sino que también asegura la protección efectiva de los derechos e intereses de los contribuyentes frente al ejercicio del poder tributario por parte de las autoridades correspondientes.

Desde una perspectiva doctrinal y jurídica, el proceso contencioso se erige como una clara y contundente manifestación del principio de legalidad y del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en la medida en que garantiza que cualquier actuación llevada a cabo por la administración pública se encuentre sometida a un riguroso escrutinio judicial, fortaleciendo de esta manera la certeza jurídica al prevenir la adopción de resoluciones caprichosas, injustas o contrarias a la normativa vigente (Danós, 2000, p. 82).

Uno de los aspectos más ampliamente discutidos y analizados en este ámbito es la constante tensión que se presenta entre el principio fundamental de seguridad jurídica y otros derechos procesales igualmente relevantes, tales como el derecho inalienable a presentar pruebas y evidencias en un proceso judicial. Por ejemplo, en el caso concreto de la presentación extemporánea de medios probatorios, la jurisprudencia ha tenido que ponderar detenidamente entre la imperiosa necesidad de respetar escrupulosamente las reglas de preclusión procesal y el legítimo derecho del contribuyente a una adecuada y completa defensa efectiva en el procedimiento administrativo. En este contexto específico, se ha llevado a cabo la aplicación del principio de proporcionalidad de manera exhaustiva y

detallada para determinar con precisión cuándo es legítimo restringir ciertos derechos fundamentales en aras de preservar la seguridad jurídica y el debido proceso legal.

En efecto, la seguridad jurídica dentro del proceso contencioso se fortalece significativamente gracias a la existencia de precedentes administrativos y judiciales, entre ellos, las resoluciones del Tribunal Fiscal a través de las cuales se establecen criterios fundamentales para la aplicación e interpretación de normas tributarias, lo cual posibilita a los contribuyentes que puedan prever con anticipación el sentido de las decisiones en sus controversias, generando así una mayor confianza y certidumbre en el sistema jurídico.

En consecuencia, el principio de seguridad jurídica se configura como un eje transversal fundamental que orienta tanto la actuación de la Administración Pública como el adecuado desarrollo del proceso contencioso en el marco de un Estado de Derecho sólido y confiable. En ambos ámbitos, ya sea en el ámbito público o en el privado, su principal objetivo es asegurar que todos los ciudadanos tengan la posibilidad de ejercer plenamente sus derechos en un entorno que les brinde seguridad jurídica, estabilidad y resguardo ante posibles actuaciones que puedan considerarse como arbitrarias. En el contexto peruano, a pesar de que se han observado progresos significativos en cuanto a la protección de este principio fundamental, todavía persisten retos importantes relacionados con la garantía de la estabilidad de las normativas y la uniformidad en la interpretación de la jurisprudencia. Afrontar y vencer estos desafíos se convierte en una tarea fundamental para fortalecer y afianzar un sistema impositivo equitativo, eficaz y completamente respetuoso de los principios fundamentales del Estado de Derecho.

4. Carácter excepcional para impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal

La vía jurisdiccional diseñada para controlar las actuaciones de la Administración Pública cuando estas produzcan efectos en el ámbito jurídico de las personas es el proceso contencioso administrativo. Con este trámite, los interesados pueden acudir ante la autoridad judicial para impugnar actos, omisiones o actuaciones materiales que consideren contrarias a la Constitución, a la ley o a los principios sobre los que se sustenta el sistema jurídico. No sólo es relevante para permitir una revisión formal de las decisiones administrativas, sino que también tiene un papel garantista frente a posibles desviaciones o excesos de la administración pública. En este sentido, representa una concreción del Estado de Derecho, en cuanto asegura que la actividad administrativa se mantenga bajo el control de la legalidad.

Con este criterio, para acceder a la vía contencioso administrativa se necesita, como regla general, el previo agotamiento de la instancia administrativa pertinente. Esta petición tiene su origen en la necesidad de que la administración pueda replantearse sus decisiones antes de que el litigio se traslade al ámbito judicial. Por tal razón, no se trata de un mecanismo sustitutivo del procedimiento administrativo, sino de una instancia posterior que se abre una vez concluido este, con el propósito de ejercer un control externo, autónomo e imparcial sobre las decisiones adoptadas en el ámbito administrativo.

En el desarrollo de este proceso, la parte actora puede interponer varias peticiones con el fin de obtener una efectiva tutela jurisdiccional. Dicho derecho incluye la facultad de solicitar la anulación del acto impugnado, total o parcial, la reintegración en el estado jurídico alterado, el reconocimiento de una relación jurídico administrativa concreta y, en su caso, la reparación de los daños y perjuicios causados por la intervención estatal. De ese modo, el proceso contencioso administrativo no se limita a un examen conceptual de legalidad, sino que también permite la restitución de derechos vulnerados y la corrección de las consecuencias negativas que generan la actuación administrativa.

Su base constitucional está en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, que otorga la posibilidad de acudir al Poder Judicial para impugnar decisiones administrativas, luego de haber agotado la vía administrativa. Este principio constituye la base del control jurisdiccional sobre la administración, ya que permite a los jueces comprobar la conformidad de los actos administrativos con el marco constitucional y legal. Desde el punto de vista académico, dicho reconocimiento se ha interpretado como una garantía esencial para impedir que las decisiones administrativas queden fuera del control judicial, consolidando así tanto el principio de legalidad como la protección jurisdiccional efectiva.

En este sentido, la posibilidad de que la Administración Tributaria cuestione judicialmente las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal no es una manifestación ordinaria del proceso contencioso administrativo, sino una habilitación normativa de carácter estrictamente excepcional. De esta manera, el artículo 157 del Código Tributario indica que la SUNAT puede acudir al Poder Judicial para impugnar dichas resoluciones sólo cuando se configure alguna causal de nulidad según el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Esta previsión normativa tiene por objeto proteger la legalidad del sistema tributario frente a actos administrativos gravemente viciados; sin embargo, su ejercicio no puede considerarse como una potestad amplia para reabrir controversias ya resueltas en sede administrativa. de

hecho, debe entenderse como un mecanismo extraordinario y restrictivo, utilizado sólo en situaciones en que la invalidez del acto resulte jurídicamente evidente, para evitar que el proceso contencioso administrativo se convierta en una instancia adicional de revisión de criterios interpretativos del Tribunal Fiscal y se afecte la seguridad jurídica de los contribuyentes.

TERCERA PARTE III: ANALISIS DE RESULTADOS

CAPITULO V: ANÁLISIS ESTADÍSTICO DE LA FACULTAD EXCEPCIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA JUDICIALIZAR RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

1. Análisis estadístico de las demandas contencioso administrativas interpuestas por la SUNAT contra resoluciones del Tribunal Fiscal

De septiembre de 2024 a enero de 2025, la SUNAT presentó más de cuarenta demandas contencioso administrativas contra decisiones del Tribunal Fiscal, lo que demuestra un uso frecuente de una herramienta legal que, dada su naturaleza, debería ser excepcional. Así resulta del propio artículo 157 del Código Tributario, que expresamente y a modo de excepción confiere a la Administración Tributaria la facultad de recurrir las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal. Sin embargo, la observación del comportamiento institucional en el periodo analizado sugiere que esta prerrogativa ha sido ejercida con frecuencia creciente.

Las demandas interpuestas por la SUNAT contra los pronunciamientos del máximo órgano resolutor en materia tributaria han alcanzado niveles de volumen que revelan no solo reiteración, sino una cierta sistematicidad en su ejercicio, difícilmente conciliable con la excepcionalidad que proclama la norma. Este escenario abre la necesidad de una indagación empírica sobre el comportamiento litigioso de la Administración Tributaria, orientada a determinar si, en la práctica, se ha producido una desnaturalización del carácter excepcional que el ordenamiento jurídico le atribuye a esta facultad, así como sus efectos sobre la seguridad jurídica y la estabilidad de las decisiones administrativas en materia tributaria.

A continuación, evidenciaremos los expedientes en los que la SUNAT ha utilizado la facultad excepcional otorgada mediante el artículo 157 del Código Tributario:

No .	Fecha de Demanda	N.º de Expediente	Juzgado	Demandante	Compañía demandada
1	10/09/2024	12789-2024	20° JCAT	SUNAT	MINERA SHOUXIN PERU S.A.

2	11/09/2024	12880-2024	21° JCAT	SUNAT	Scotiabank Perú S.A.A.
3	10/09/2024	12830-2024	22° JCAT	SUNAT	Química Suiza S.A.C.
4	12/09/2024	12999-2024	20° JCAT	SUNAT	Minera las Bambas S.A.
5	17/09/2024	13243-2024	20° JCAT	SUNAT	Terminales Portuarios Peruanos S.A.C.
6	24/09/2024	13699-2024	19° JCAT	SUNAT	Minera Chinalco Perú S.A.
7	26/09/2024	13795-2024	19° JCAT	SUNAT	Minera Chinalco Perú S.A.
8	26/09/2024	13797-2024	21° JCAT	SUNAT	Minera Las Bambas S.A.
9	30/09/2024	14016-2024	18° JCAT	SUNAT	ARCA CONTINENTAL LINDLEY S.A.
10	3/10/2024	14303-2024	22° JCAT	SUNAT	MINERA CHINALCO PERÚ S.A.
11	10/10/2024	14596-2024	20° JCAT	SUNAT	Glencore Perú S.A.C.
12	11/10/2024	14646-2024	18° JCAT	SUNAT	SK INNOVATION SUCURSAL PERUANA
13	11/10/2024	14648-2024	21° JCAT	SUNAT	MINERA LAS BAMBAS S.A.
14	11/10/2024	14660-2024	22° JCAT	SUNAT	MINERA LAS BAMBAS S.A.
15	14/10/2024	14768-2024	19° JCAT	SUNAT	MINERA CHINALCO PERÚ S.A.
16	15/10/2024	14787-2024	21° JCAT	SUNAT	HIPERMERCADOS TOTTUS S.A.

17	15/10/2024	14789-2024	20° JCAT	SUNAT	HIPERMERCADOS TOTTUS S.A.
18	25/10/2024	15461-2024	18° JCAT	SUNAT	Noranda Antamina S.C.R.L.
19	25/10/2024	15519-2024	20° JCAT	SUNAT	Tapia Roldan Rodolfo Arturo
20	25/10/2024	15520-2024	18° JCAT	SUNAT	F & G CORPORACION Y NEGOCIOS DEL PERU S.A.C.
21	25/10/2024	15551-2024	21° JCAT	SUNAT	FARMINDUSTRIA S.A.
22	31/10/2024	15896-2024	20° JCAT	SUNAT	Glencore Perú S.A.C.
23	31/10/2024	15924-2024	18° JCAT	SUNAT	CONSORCIO MINERO S.A. EN LIQUIDACION
24	15/11/2024	16629-2024	19° JCAT	SUNAT	EMPRESA MINERA LOS QUENUALES S.A.C.
25	21/11/2024	17143-2024	21° JCAT	SUNAT	ITAW CARGO S.A.C.
26	22/11/2024	17144-2024	22° JCAT	SUNAT	ITAW CARGO S.A.C.
27	25/11/2024	17268-2024	21° JCAT	SUNAT	IMPORT CRISTO VIENE E.I.R.L.
28	27/11/2024	17570-2024	22° JCAT	SUNAT	VISTAMODA PERU S.A.C.
29	28/11/2024	17661-2024	20° JCAT	SUNAT	LATAM AIRLINES GROUP S.A. SUCURSAL PERU
30	28/11/2024	17679-2024	19° JCAT	SUNAT	ARCA CONTINENTAL LINDLEY S.A.

31	28/11/2024	17746-2024	22° JCAT	SUNAT	AJEPER S.A.
32	2/12/2024	17810-2024	18° JCAT	SUNAT	TELEFONICA DEL PERU S.A.A.
33	3/12/2024	17916-2024	19° JCAT	SUNAT	MINERA LAS BAMBAS S.A.
34	3/12/2024	17932-2024	21° JCAT	SUNAT	MINERA LAS BAMBAS S.A.
35	17/12/2024	18754-2024	20° JCAT	SUNAT	AJEPER S.A.
36	24/12/2024	19130-2024	20° JCAT	SUNAT	AJEPER S.A.
37	26/12/2024	19163-2024	18° JCAT	SUNAT	NORANDA ANTIMINA S.C.R.L.
38	26/12/2024	19215-2024	19° JCAT	SUNAT	MCKINSEY & COMPANY INC. SUCURSAL DEL PERÚ
39	27/12/2024	19229-2024	21° JCAT	SUNAT	TELEFONICA DEL PERU S.A.A.
40	1/01/2025	1 - 2025	21° JCAT	SUNAT	CORPORACION ACEROS AREQUIPA S.A.
41	2/01/2025	6 - 2025	20° JCAT	SUNAT	Gloria S.A.
42	2/01/2025	13-2025	21° JCAT	SUNAT	TELEFONICA DEL PERU S.A.A.
43	2/01/2025	17-2025	20° JCAT	SUNAT	TELEFONICA DEL PERU S.A.A.

44	3/01/2025	94-2025	22° JCAT	SUNAT	COMPAÑIA DE MINAS BUENAVENTURA S.A.A.
----	-----------	---------	----------	-------	--

Del cuadro anterior se puede concluir que, en el periodo septiembre de 2024 a enero de 2025, la SUNAT impulsó un número importante de procesos contenciosos administrativos con el fin de impugnar actos emitidos por el Tribunal Fiscal. Además, cabe señalar que, en los Juzgados 20°, 21° y 22° Contencioso Administrativo se agrupa la mayor parte de dichos expedientes, lo que indica la existencia de una práctica procesal uniformada y reiterada en la interposición de estas demandas.

Por otro lado, se advierte que ciertas empresas aparecen de forma recurrente como parte demandada, entre ellas, Minera Las Bambas S.A., Minera Chinalco Perú S.A., Telefónica del Perú S.A.A. y AJEPER S.A., lo cual evidencia una focalización del ejercicio de esta facultad respecto de los principales contribuyentes.

Ese proceder institucional no solamente pone en duda la presunción de excepcionalidad que debiera distinguir a la facultad prevista en el artículo 157 del Código Tributario, sino que también origina legítimas inquietudes sobre la seguridad jurídica y la estabilidad de los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal.

En la mayoría de los casos analizados, la SUNAT sustenta sus demandas en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, lo que podría estar permitiendo una judicialización extensa de las controversias tributarias bajo la apariencia formal de la nulidad administrativa.

En tal sentido, el análisis empírico realizado permite confirmar que el ejercicio actual de esta facultad rebasa los límites normativos que justifican su carácter excepcional, lo que refuerza la necesidad de una reinterpretación restrictiva o, en su defecto, de una reforma legislativa que precise y module su alcance, en resguardo de la seguridad jurídica y de la finalidad garantista del proceso contencioso.

2. Análisis de los expedientes generados

2.1. Expediente N.° 12789-2024-0-1899-JR-CA-20

Mediante la demanda interpuesta, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria solicitó como petición principal la declaración de nulidad de la

Resolución N.° 05194-9-2024, en el extremo que revocó la Resolución de la Intendencia N.° 0260140225658. Además, como tercer pretensión accesoria dedujo la solicitud de reconocimiento de validez de la Resolución de Intendencia N.° 0260140225658, así como de los valores correspondientes emitidos en el procedimiento de fiscalización.

En consecuencia, la parte demandada interpuso la excepción de falta de legitimidad para actuar como demandante ante la SUNAT, alegando que ésta no está legitimada para interponer acciones de plena jurisdicción que tengan por objeto la validación de situaciones jurídicas, máxime cuando su intervención se sustenta únicamente en su disconformidad con las resoluciones del Tribunal Fiscal.

En una primera instancia judicial, el Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo rechazó la excepción planteada, indicando que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) tiene la potestad de presentar demandas contra las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, conforme al artículo 157 del Código Tributario, y que está facultada para formular pedidos de plena jurisdicción de conformidad con el artículo 13 de la Ley Procesal Civil (LPCA).

Posteriormente, en segunda instancia, la Séptima Sala confirmó de manera unánime lo resuelto por el Juzgado de Primera Instancia, sosteniendo que, al haberse interpuesto la demanda en virtud del artículo 157 del Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) se encontraba plenamente legitimada para accionar.

Sin embargo, para determinar si la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria estaba debidamente facultada para interponer una demanda, era necesario analizar si el vicio de nulidad alegado por la entidad se basaba en causales objetivas o si, por el contrario, se debía únicamente a una divergencia con la interpretación adoptada por el órgano superior. Con todo, cabe señalar que este análisis no fue llevado a cabo ni en la etapa inicial, ni en la de apelación de este expediente.

2.2. Expediente N.° 13797-2024-0-1801-JR-CA-21

Mediante la demanda interpuesta, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria solicitó como petición principal, la declaración de nulidad absoluta de la Resolución N.° 05734-3-2024, que revocó la Resolución de Intendencia N.° 0150140016108, así como múltiples resoluciones de determinación y multa emitidas en etapa

de fiscalización. Asimismo, como pretensión accesorio, el recurrente requirió que se ordene al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento. En forma subordinada, volvió a solicitar la nulidad de la referida resolución y, como pretensión accesorio a ésta, que se declare expresamente la validez de la Resolución de Intendencia y de los valores emitidos por la Administración Tributaria.

Frente a tal situación, la empresa demandada interpuso la excepción de falta de legitimación para actuar activamente de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sustentando que, conforme al establecido por el artículo 157 del Código Tributario, el ente recaudador solo puede impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal cuando estas incurran en alguna de las causales de nulidad previstas por el artículo 10 de la Ley N.º 27444; además, sostuvo que las pretensiones formuladas por la SUNAT sobrepasan dicha premisa, al tratarse de pretensiones de plena jurisdicción.

En primera instancia, el Vigésimo Primer Juzgado Contencioso Administrativo y Tributario, desestimó la excepción planteada, por considerar que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, está facultada para proceder legalmente al invocar motivos de nulidad previstos en el artículo 10 de la Ley Número 27444, aplicándose el artículo 157 del Código Tributario. Asimismo, precisó que las pretensiones accesorias a la subordinada no varían en absoluto la habilitación excepcional de impugnar, puesto que se encuentran en sintonía con la pretensión principal y no implican, en sentido estricto, la validación o reinstauración de un derecho propio de la Administración.

Por lo tanto, el órgano jurisdiccional reconoció la legitimación activa de la SUNAT solo por la formal invocación de causales de nulidad, sin realizar un examen minucioso orientado a verificar si dichas causales estaban objetivamente configuradas o si, en cambio, la demanda respondía a una mera discrepancia con el criterio interpretativo del Tribunal Fiscal, aspecto central para preservar el carácter excepcional de la facultad prevista en el artículo 157 del Código Tributario.

2.3. Expediente No. 16629-2024-0-1899-JR-CA-19:

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria presentó demanda contencioso administrativa solicitando la anulación parcial de la Resolución N.º 07216-A-2024, en lo que corresponde a la revocación de la Resolución de Intendencia N.º 0150140014134 respecto de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0086351 y su

multa asociada, las mismas que se encuentran relacionadas con observaciones sobre precios de transferencia. Dicho ente solicitó también que, como consecuencia de la declaración de nulidad, se ordene al Tribunal Fiscal confirme la plena validez y legalidad de la resolución emitida por la Administración Tributaria.

En el transcurso del proceso, tanto el Tribunal Fiscal como la empresa demandada contestaron la demanda, sin que se hayan interpuesto excepciones. En ese contexto, el 19° Juzgado Contencioso Administrativo dictaminó que el proceso estaba saneado, fijando como cuestión controvertida la nulidad de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal.

En conclusión, el Juzgado admitió la demanda interpuesta por la SUNAT, declarando su admisibilidad sin realizar una verificación previa sobre si la nulidad alegada se debió a motivos objetivos de invalidez o a una mera discrepancia de criterio con la interpretación del Tribunal Fiscal, punto de mayor relevancia para preservar el carácter extraordinario de la facultad establecida en el artículo 157 del Código Tributario.

2.4. Expediente N.° 17916-2024-0-1899-JR-CA-19:

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria presentó una demanda contencioso administrativa solicitando la nulidad parcial de la Resolución N.° 07909-1-2024, específicamente en lo que respecta a la revocación de la Resolución de la Intendencia N.° 4070140001066 relacionada con los gastos por intereses y la subcapitalización. Asimismo, solicitó que, como consecuencia de la declaración de nulidad antes referida, se ordene al Tribunal Fiscal que dicte nuevo pronunciamiento y, subordinadamente, que se ordene al Tribunal Fiscal que confirme la validez de la Resolución de Intendencia y de los reparos formulados por la Administración.

Con relación a lo expuesto, la parte demandada interpuso la excepción de falta de legitimidad para obrar activa, sosteniendo que la pretensión subordinada implicaba una cuestión de fondo y se encontraba dentro de los alcances de la plena jurisdicción.

En primera instancia, el Decimonoveno Juzgado Contencioso Administrativo emitió un fallo que desestimó la excepción, pues consideró conforme que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria haga referencia a una causal de nulidad concreta, dejando para la resolución definitiva la evaluación del criterio establecido por el Tribunal Fiscal. En segunda instancia, la Sexta Sala confirmó la mencionada resolución, reafirmando que los argumentos fácticos y jurídicos expuestos en la demanda se corresponden con lo

dispuesto por los numerales 1 y 2 del artículo 10 de la Ley N.° 27444 (relativos a la infracción normativa y a las deficiencias en la motivación). También manifestó que el pedido subordinado no implica una jurisdicción plena, sino que es una consecuencia lógica; llegó incluso a sostener que la legitimidad del artículo 157 del Código Tributario debe ser interpretada “ampliamente”, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 148 de la Constitución.

Cierto es que tanto el Juzgado como la Sala han fijado un criterio flexible para la admisión de la legitimación activa de la SUNAT. Estos órganos judiciales entienden que es suficiente con que la demanda se interponga haciendo referencia a las causales previstas en el artículo 10 de la LPAG para considerar que se ha activado el artículo 157 del Código Tributario, lo cual va en contra de la naturaleza excepcional de esta facultad.

El minucioso estudio estadístico realizado demuestra que, durante el período comprendido entre septiembre de 2024 y enero de 2025, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria ha acudido reiteradamente al proceso contencioso administrativo con el fin de impugnar las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal. La cantidad y frecuencia de estas acciones judiciales permiten apreciar de manera muy clara que la facultad prevista en el artículo 157 del Código Tributario, que el legislador concibió como un mecanismo excepcional de control de legalidad frente a decisiones viciadas, se está ejerciendo de manera sistemática y constante en la práctica jurídica actual. Esta práctica institucional evidencia de forma clara una tendencia muy inclinada hacia la judicialización de los conflictos tributarios que, en principio, ya habían tenido una resolución definitiva en el ámbito administrativo.

Además, se comprueba que, los órganos judiciales admiten con frecuencia las demandas planteadas por la Administración Tributaria fundándose únicamente en la mera invocación formal de las causales de nulidad recogidas en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. En la gran mayoría de casos analizados, tanto los Juzgados como las Salas Superiores, entienden como suficiente que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) alegue la existencia de un vicio de nulidad, para que se le reconozca legitimidad para obrar de manera activa en el proceso. Esta práctica jurisdiccional, que ha sido observada de forma reiterada en diversos casos, debilita en forma notable el carácter restrictivo que el propio artículo 157 del Código Tributario establece.

Por lo tanto, el análisis empírico detallado realizado nos lleva a la conclusión de que, en la realidad cotidiana, la singularidad de la facultad de impugnación de la SUNAT ante las

decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal está sufriendo un proceso de desnaturalización de manera gradual. La reiterada impugnación judicial, así como su examen flexible y continuo, entraña riesgos importantes para la seguridad jurídica y para la estabilidad de las decisiones adoptadas por el Tribunal Fiscal, que es la máxima autoridad para resolver las controversias tributarias. De tal modo, es necesario reconsiderar con detenimiento los criterios interpretativos utilizados en sede judicial o, de no ser así, promover una reforma legislativa que defina precisamente los casos en los que la administración puede ejercitar esta facultad excepcional.

CAPÍTULO VI: PROPUESTAS DE MEJORAS

1. Evaluación de posibles reformas legales

La práctica ha demostrado que la amplitud y ambigüedad de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N.º 27444, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 157 del Código Tributario, han dado lugar a un uso reiterado de esa prerrogativa. De manera tal que una medida pensada como excepcional se convierte en una práctica generalizada, desvirtuando su naturaleza limitada y contradiciendo la finalidad protectora del administrado, que es la razón de hacer del proceso contencioso (Thays, 2018).

Es necesario realizar, en primer lugar, una reforma del artículo 157 del Código Tributario tendente a delimitar taxativamente los supuestos en los que la Administración Tributaria pueda interponer demandas contencioso administrativas contra resoluciones del Tribunal Fiscal. A ese efecto, se pretende limitar esa facultad tan solo a aquellos supuestos en los que concurren causas de nulidad debidamente acreditadas por la propia Administración, excluyendo expresamente la posibilidad de cuestionar el criterio interpretativo o el fondo de lo resuelto en la primera instancia administrativa.

Una reforma de tal naturaleza traería como consecuencia la disminución de la discrecionalidad interpretativa hoy existente, que ha dado lugar a que se impugnen decisiones administrativas por simples disensos hermenéuticos, produciendo un incremento injustificado de la litigiosidad tributaria, afectando la seguridad jurídica del contribuyente.

La segunda propuesta es la incorporación de un procedimiento administrativo previo de revisión interna en el ámbito del MEF, Ministerio de Economía y Finanzas, orientado a evaluar la viabilidad jurídica y económica de cada demanda que la SUNAT interponga contra resoluciones del Tribunal Fiscal.

La reforma de dicha habilitación, convirtiéndola en un verdadero mecanismo de control de razonabilidad, con base en dictámenes técnicos debidamente motivados y de acceso público, permitiría fortalecer la transparencia institucional y reducir la interposición de demandas judiciales innecesarias. Todo ello sería coherente con el principio de eficiencia administrativa consagrado en el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG y con los objetivos de racionalización del uso de los recursos públicos y de protección de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Una tercera reforma recomendable es la prohibición expresa de que la Administración Tributaria plantee pretensiones de plena jurisdicción en los procesos contenciosos administrativos en los que actúe como demandante. Tal como sostiene Pérez (1985), las pretensiones de plena jurisdicción corresponden exclusivamente a los administrados, en cuanto tienen por finalidad el reconocimiento o restablecimiento de derechos subjetivos vulnerados por la actuación administrativa, finalidad que resulta incompatible con la posición institucional de la SUNAT.

Que la SUNAT pueda deducir este tipo de pretensiones, no solo desnaturaliza la función garantista del proceso contencioso, sino que además introduce un desequilibrio procesal que vulnera el principio de igualdad de armas, en perjuicio del contribuyente y en detrimento de la tutela jurisdiccional efectiva.

Se plantea, así mismo, la creación de un recurso extraordinario ante una Sala Especializada en el Tribunal Fiscal para casos de nulidad grave de resoluciones, evitando de este modo la judicialización directa por parte de la Administración. La medida, inspirada en el modelo español del recurso de alzada extraordinaria (Ley 39/2015), permitiría corregir errores materiales o vicios sustanciales dentro del sistema tributario, reduciendo la carga procesal del Poder Judicial y reafirmando el carácter garantista del proceso contencioso.

Por último, como señala García Novoa (2006), la seguridad jurídica en materia tributaria se basa en la estabilidad normativa, en la claridad de las reglas de juego y en la confianza legítima del contribuyente en una actuación previsible y coherente por parte de la Administración.

En ese sentido, es indispensable que las reformas normativas propuestas sean acompañadas de medidas de fortalecimiento institucional y de programas permanentes de capacitación

dirigidos a los funcionarios de la SUNAT y del Tribunal Fiscal, especialmente en materias técnicas de interpretación jurídica y de aplicación de precedentes vinculantes.

Sólo a través de un enfoque integral, que combine ajustes normativos con el fortalecimiento de las capacidades institucionales, se podrán reducir los márgenes de subjetividad en las decisiones administrativas y jurisdiccionales, promoviendo así un sistema tributario coherente, previsible y materialmente justo, en consonancia con los principios del Estado de Derecho.

2. Reflexiones finales sobre la facultad excepcional de la SUNAT para demandar resoluciones del Tribunal Fiscal

El legislador configuró el proceso contencioso como un mecanismo jurisdiccional orientado principalmente a garantizar los derechos e intereses legítimos de los administrados frente a los actos y decisiones emitidos por la Administración Pública.

Sin embargo, la excepción prevista en el artículo 157 del Código Tributario, que faculta a la SUNAT para impugnar excepcionalmente las resoluciones del Tribunal Fiscal, introduce un elemento singular en este esquema, pues, si bien dicha prerrogativa nació para enfrentar situaciones de nulidad especialmente graves, su configuración como una excepción tensiona la compatibilidad de su ejercicio con la naturaleza garantista que caracteriza al proceso contencioso.

En primer término, debe recordarse que dicha facultad no responde a una necesidad de defensa de intereses privados de la SUNAT, sino a la protección del ordenamiento jurídico ante actos manifiestamente viciados de nulidad absoluta. Sin embargo, su reiterada y amplia aplicación ha desvirtuado dicha finalidad, convirtiéndola en un mecanismo estratégico para impugnar decisiones contrarias a los intereses recaudatorios de la Administración Tributaria, lo cual vulnera la seguridad jurídica del contribuyente.

Ello pone de relieve la existencia de un problema estructural: la ausencia de una delimitación clara de las causales habilitantes y de un verdadero control de razonabilidad y proporcionalidad en el momento de interponer dichas demandas. De este modo, queda en evidencia la necesidad de replantear la naturaleza de esta excepción. La excepcionalidad implica, por definición, un uso restringido, limitado y justificado únicamente cuando la resolución administrativa sea manifiestamente incompatible con el orden constitucional o legal, pero no cuando se trate de simples discrepancias de interpretación.

Por otra parte, esta figura tiene un efecto disuasorio en los contribuyentes que, aún luego de obtener resoluciones favorables en sede administrativa, se ven expuestos a procesos judiciales prolongados, afectando su derecho a un fallo firme en plazo razonable. Ello vulnera la finalidad protectora del proceso contencioso, que no fue concebido para el enfrentamiento entre entidades públicas, sino para el control judicial de la legalidad de la actuación administrativa y la defensa de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En ese sentido, se entiende que la excepcionalidad que tiene la SUNAT debe interpretarse de manera restrictiva y aplicarse de manera subsidiaria, sólo cuando las causas de nulidad afecten gravemente a los pilares del ordenamiento jurídico. Además, debe reforzarse el control previo de la Procuraduría y del Ministerio de Economía y Finanzas, asegurando un filtro real y técnico para impedir el uso indiscriminado de esta prerrogativa.

Es importante resaltar que el fortalecimiento del sistema tributario peruano no solo depende de ampliar las facultades de control o impugnación de la Administración Tributaria, sino también de preservar un equilibrio razonable entre la potestad tributaria del Estado y la protección de los derechos de los contribuyentes, en concordancia con los principios de legalidad, proporcionalidad, razonabilidad y seguridad jurídica. En este marco, la excepcionalidad debe mantener su verdadero carácter, es decir, configurarse como una excepción a la regla general que impide a la SUNAT impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal, evitando que se convierta en un mecanismo ordinario de litigio estatal que debilite la confianza en el sistema tributario y jurisdiccional del país.

CUARTA PARTE: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CAPÍTULO VII: RESULTADOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Resultados

¿Las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del Tribunal Fiscal desnaturalizan el carácter excepcional de la norma habilitadora contenida en el artículo 157 del Código Tributario?

Las causales de nulidad, previstas en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, han terminado por debilitar el carácter excepcional que inicialmente debía limitar el ejercicio de esta competencia. Estos supuestos, que en virtud del artículo 157 del Código Tributario permite extraordinariamente a la Administración Tributaria impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal, han terminado por extender los límites que justificaba tal facultad.

El artículo 157 del Código Tributario fue incorporado desde la cimentación normativa para facultar a la Administración para impugnar, bajo parámetros de excepcionalidad y acotado alcance, las decisiones del Tribunal Fiscal que aparezcan viciadas de nulidad por quebrantar el ordenamiento normativo.

Sin embargo, la investigación constató que, en la práctica, dicha habilitación ha sido utilizada por la SUNAT de manera sistemática y deliberada, hasta el punto de transformar lo que debía funcionar como una figura residual en un medio habitual para reabrir litigios ya definitivamente resueltos en sede administrativa por el Tribunal Fiscal.

El problema de fondo está en que las causas de nulidad previstas en la LPAG, especialmente las relativas a la violación de la Constitución o de la ley y a la falta de requisitos esenciales de validez, son demasiado amplias e indeterminadas. Estas causales, lejos de interpretarse con la restricción estricta exigida para toda disposición de carácter excepcional, han sido usadas como un cajón de sastre argumentativo que permite a la Administración Tributaria impugnar decisiones del Tribunal Fiscal motivadas, en realidad, por simples desacuerdos respecto de la interpretación normativa adoptada por dicho órgano.

Esta práctica ha generado un fenómeno que podría describirse como una especie de judicialización inversa del litigio tributario, en la medida en que el Poder Judicial deja de ser

un espacio de protección al que acude únicamente el contribuyente, y pasa a ser también un escenario habitual de conflictos iniciados por la propia Administración.

Así, la SUNAT, en una lógica eminentemente impugnatoria, cuestiona ante el órgano jurisdiccional aquellas decisiones administrativas que le resultan desfavorables, alterando la lógica garantista del proceso contencioso y erosionando la estabilidad de los pronunciamientos emitidos en la última instancia administrativa.

El abuso de esta excepción va en contra de la estabilidad del aparato estatal y desvirtúa la finalidad del proceso contencioso. Como ha quedado constatado a lo largo del presente análisis, dicha vía jurisdiccional fue concebida como un mecanismo de control de legalidad a beneficio del administrado y no como un recurso de revisión al servicio de la propia Administración. Su razón de ser es proteger los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a decisiones arbitrarias o contrarias al ordenamiento jurídico.

Si se admite que la Administración Tributaria impugne sistemáticamente las decisiones del Tribunal Fiscal -órgano superior en vía administrativa-, se rompe la función tutelar del proceso contencioso-administrativo, convirtiendo al Estado en litigante habitual. Esta distorsión no sólo desnaturaliza el diseño garantista del proceso contencioso, sino que erosiona de forma significativa la estabilidad del sistema jurídico-administrativo y debilita la confianza de los contribuyentes en la definitividad y autoridad de las decisiones administrativas.

La problemática se hace más aguda cuando se advierte que la SUNAT, más allá de solicitar la nulidad del acto impugnado, formula pretensiones de plena jurisdicción, lo cual sobrepasa su ámbito de competencia. Como se pudo comprobar, la Administración no solo solicita la nulidad, que sería su frontera normativa, sino que demanda al juez el reconocimiento de derechos o la restitución de situaciones jurídicas a su favor, mecanismos que son exclusivos de los administrados. Este comportamiento, además de ir en contra de la finalidad del proceso, deja al contribuyente en una situación de inseguridad y falta de protección que persiste aun cuando obtiene una resolución favorable en sede administrativa.

En el derecho comparado se puede ver que diferentes sistemas han desarrollado mecanismos que apuntan a limitar o encauzar la intervención de la Administración Tributaria en la fase contenciosa, con el fin de preservar la estabilidad de las decisiones administrativas y la seguridad jurídica de los contribuyentes. De este modo, en sistemas como el chileno, el modelo de justicia tributaria no prevé una acción equivalente que permita a la administración

impugnar decisiones emitidas por los órganos especializados que revisan sus propios actos, mientras que, en otros ordenamientos, como el colombiano, la estructura del contencioso administrativo se articula principalmente a partir de la impugnación de los actos de la administración por parte del contribuyente.

Por el contrario, el ordenamiento peruano consagra en el artículo 157 del Código Tributario una facultad excepcional que permite a la Administración Tributaria impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal; no obstante, el análisis empírico desarrollado permite concluir que, en la práctica, dicha habilitación ha sido utilizada con una frecuencia que sobrepasa su carácter excepcional, generando tensiones con los principios de seguridad jurídica y estabilidad de las decisiones administrativas.

El presente estudio ha puesto de manifiesto que la invocación por parte de la Administración Tributaria de las causales de nulidad destinadas a impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal ha sido ejercida de forma tan extensiva y sistemática que ha desvirtuado el carácter extraordinario que el ordenamiento jurídico confiere a la facultad prevista en el artículo 157 del Código Tributario.

Ante tal erosión del principio de excepcionalidad, se hace necesario adoptar una reforma normativa que, por un lado, delimite los supuestos en los cuales dicha facultad puede ser válidamente ejercida; por otro, incorpore mecanismos de control sustantivo previos a la interposición de la demanda; y, por último, prohíba de manera expresa la formulación de pretensiones de plena jurisdicción por parte del Estado. Sólo a través de estas medidas se podrá recuperar la vocación garantista que debe tener el proceso contencioso y preservar la estabilidad jurídica de los contribuyentes y la coherencia del sistema tributario, de acuerdo con los principios del Estado de Derecho.

¿Las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del Tribunal Fiscal desnaturalizan los fines del proceso contencioso?

Del análisis desarrollado en la presente investigación se desprende que la utilización de las causales de nulidad que de manera excepcional facultan a la Administración Tributaria a impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal ha generado una fractura en la configuración y funcionamiento del proceso contencioso dentro del ordenamiento jurídico peruano.

Este proceso, de acuerdo con su regulación normativa y al desarrollo doctrinario, tiene como finalidad principal garantizar el control jurisdiccional de la legalidad de los actos administrativos, así como la protección efectiva de los derechos e intereses legítimos de los administrados frente al ejercicio del poder público. Su diseño se origina en la constatación de una relación estructuralmente asimétrica entre los particulares y la Administración Pública, lo que explica que se conciba como un mecanismo de garantía para reequilibrar dicha desigualdad y someter la actuación administrativa a los parámetros constitucionales y legales que rigen el Estado de Derecho.

Sin embargo, el uso que ha hecho en la práctica la Administración Tributaria de la excepción prevista en el artículo 157 del Código Tributario ha terminado por desnaturalizar la finalidad protectora del proceso. Si bien dicha disposición autoriza a la SUNAT a impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal sólo cuando se configuren causales de nulidad -previstas en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General-, el estudio evidencia que tales supuestos han sido interpretados de manera extensiva, permitiendo a la Administración cuestionar resoluciones que no adolecen de vicios de nulidad, sino que simplemente contienen criterios jurídicos divergentes de los sostenidos por la propia entidad recaudadora.

En este marco, el proceso contencioso deja de ser un instrumento para proteger los derechos del contribuyente y se convierte en un escenario de disputa institucional en el cual la SUNAT busca revertir decisiones tomadas por su propia autoridad superior en sede administrativa, es decir, el Tribunal Fiscal, lo cual está en clara contradicción con la finalidad principal que debe regir este tipo de procesos.

La investigación pone de manifiesto, además, que la Administración Tributaria no se ha limitado a solicitar la nulidad de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, sino que ha

formulado pretensiones que sobrepasan el ámbito de la revisión de legalidad, configurándose en los hechos como verdaderas solicitudes de plena jurisdicción.

En tales casos, la Administración actúa como si fuera un sujeto pasivo que demanda el reconocimiento o la restitución de determinadas situaciones jurídicas, lo cual vulnera el principio de juridicidad y desarticula la arquitectura institucional del proceso contencioso, al permitir que la Administración Tributaria recurra decisiones del Tribunal Fiscal solamente porque no está de acuerdo con el criterio expuesto por este órgano, cuando su función debería limitarse a la protección del orden jurídico objetivo y no a la defensa de intereses estrictamente fiscales.

Esta práctica produce, además, un efecto negativo en la estructura del sistema tributario, ya que priva al proceso contencioso de su razón de existir como un mecanismo de protección de los derechos de los ciudadanos. El contribuyente, lejos de hallar en la vía jurisdiccional un ámbito de protección frente a los excesos del poder público, se ve de nuevo enfrentado por el aparato estatal, incluso luego de haber obtenido un fallo favorable en última instancia administrativa. Esto erosiona la seguridad jurídica, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva y debilita la confianza en los principios del Estado de Derecho.

Por último, el uso reiterado y laxo de las causales de nulidad para permitir la interposición de demandas por parte de la SUNAT contra resoluciones del Tribunal Fiscal ha transformado al proceso contencioso en un mecanismo que alarga el conflicto tributario, incrementa la litigiosidad y genera un escenario de inseguridad jurídica que afecta directamente a los administrados. Esta situación es incompatible con la finalidad garantista que ha de presidir este tipo de procesos, por lo que exige una revisión estricta e inmediata de los perfiles normativos y jurisprudenciales que delimitan el ejercicio de dicha facultad excepcional.

¿La Administración Tributaria se encuentra legitimada para plantear pretensiones de plena jurisdicción al poder impugnar de manera excepcional las resoluciones del Tribunal Fiscal?

La investigación ha demostrado que, en el ámbito del proceso contencioso, la Administración Tributaria no está facultada para plantear pretensiones de plena jurisdicción al impugnar de manera excepcional decisiones del Tribunal Fiscal, conforme al artículo 157 del Código Tributario, la SUNAT solo puede interponer impugnaciones excepcionales cuando dichas decisiones incurran en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Sin embargo, esta habilitación no le lleva más allá de la simple pretensión de nulidad. Su legitimidad activa se agota en la pretensión de anulación del acto administrativo, sin que pueda solicitar el examen del fondo, facultad que, a diferencia de la Administración, sí corresponde al administrado.

La presente investigación desarrolla que la invocación de la plena jurisdicción en el proceso contencioso es un recurso del administrado, no de la SUNAT. La razón de esta limitación es obvia: el proceso contencioso se configuró sin que estuviera previsto que el Estado pudiera pretender la anulación de decisiones contrarias a él por reconocimiento de su propia situación jurídica. Por el contrario, su existencia tiene el objetivo de dotar de un filtro de legalidad que garantice la disciplina del poder público y la protección de derechos ciudadanos frente a decisiones arbitrarias o ilegales.

La pretensión de plena jurisdicción no se agota en la solicitud de nulidad de un acto administrativo, sino que requiere además reclamar el reconocimiento de un derecho concreto o el restablecimiento de una situación jurídica subjetiva lesionada. Para que esta pretensión tenga viabilidad, es necesario que quien la interpone sea titular de un derecho o de un interés legítimo que haya sido vulnerado por el acto administrativo.

En ese sentido, coinciden la doctrina especializada y parte de la jurisprudencia en el sentido de que la Administración Tributaria no está legitimada para plantear pretensiones de plena jurisdicción, aunque promueva acciones contencioso-administrativas en los casos excepcionales previstos en el artículo 157 del Código Tributario.

Al respecto, se cita el criterio de Pérez (1985) quien considera que la figura de la plena jurisdicción es un derecho reservado exclusivamente al administrado, por lo que su utilización

por parte del Estado importaría una deformación del proceso y una vulneración de su función garantista.

Sin embargo, la investigación da cuenta de la existencia de jurisprudencia contradictoria, en que ciertos órganos jurisdiccionales han interpretado ampliamente el texto del artículo 157 del Código Tributario, habiendo autorizado a la SUNAT a solicitar, además de la nulidad de resoluciones del Tribunal Fiscal, pretensiones accesorias de plena jurisdicción.

En ese sentido, estos expedientes son casos en que las Salas Superiores admitieron tales pretensiones con fundamento en una supuesta igualdad procesal. Sin embargo, esta postura quebranta tanto el diseño institucional del proceso contencioso como el principio de juridicidad, al confundir, indebidamente, al Estado y al administrado como partes equiparables en sede contenciosa.

La investigación demuestra que esta conducta no solamente transgrede los límites establecidos por el artículo 157 del Código Tributario, sino que, lo que es más grave, altera el equilibrio procesal en perjuicio del contribuyente. En su calidad de demandante de fondo, la Administración presenta la pretensión de nulidad situando al contribuyente en una situación de desventaja, reintegrándolo en el ámbito de la incertidumbre judicial aun después de haber obtenido, por la vía administrativa un favorable pronunciamiento.

Así pues, si bien el artículo 157 del Código Tributario confiere a la Administración Tributaria una legitimación excepcional y acotada para demandar la nulidad de las resoluciones del Tribunal Fiscal, no otorga una legitimación para plantear pretensiones que impliquen la plena jurisdicción. Esas conductas deslegitiman la función del contencioso administrativo y desestabilizan la seguridad jurídica del administrado. Por lo tanto, la Administración Tributaria no tiene legitimidad para comparecer como un particular que pretenda el reconocimiento de derechos; su intervención se limita a comprobar la legalidad y anular el acto viciado, sin trasladar a la vía jurisdiccional las cuestiones de fondo que exceden su competencia.

2. Conclusiones

- a) La reiterada actividad contenciosa de la Administración Tributaria ante los tribunales ha producido un volumen de expedientes superior al previsto por el legislador al diseñar el proceso contencioso frente a resoluciones del Tribunal Fiscal. Las respuestas del Poder Judicial, que en muchas ocasiones se reducen a declarar la improcedencia de las excepciones de falta de legitimidad activa para obrar mediante resoluciones de trámite, evidencian que el sistema de justicia ha dejado de funcionar como una instancia de cierre del conflicto para convertirse, en la práctica, en un espacio de desgaste procesal del administrado, que se ve obligado a reiterar la defensa de interpretaciones jurídicas ya validadas por el órgano resolutor administrativo. En ese sentido, para preservar eficazmente la excepcionalidad de la facultad de interponer la demanda prevista en el artículo 157 del Código Tributario, es menester que se adopten criterios jurisprudenciales claros que delimiten el alcance del control de legalidad y aseguren un ejercicio proporcional del derecho de defensa.
- b) La Administración Tributaria no está legitimada para plantear pretensiones de plena jurisdicción al recurrir las resoluciones del Tribunal Fiscal, ya que esta clase de pretensiones están reservadas al administrado que persigue el reconocimiento o la restitución de derechos subjetivos lesionados. Al ocupar la posición institucional de autora del acto administrativo cuestionado, la SUNAT no es titular de un derecho subjetivo afectado, por lo tanto, excede su ámbito legal al deducir este tipo de peticiones. Decir lo contrario es desfigurar el proceso contencioso y quebrantar el principio de juridicidad, ya que permitiría que el Estado actúe como parte interesada en defensa de posiciones fiscales y no como garante del orden jurídico objetivo.
- c) La extensión práctica de la legitimación activa de la SUNAT ha incrementado de manera desproporcionada la litigiosidad tributaria, afectando la eficiencia del sistema y debilitando la seguridad jurídica. Este fenómeno genera una situación de inseguridad para el contribuyente, incluso cuando logra una resolución favorable del Tribunal Fiscal. El uso excesivo de la interposición de demanda contenciosa administrativa por parte del Estado no sólo sobrecarga innecesariamente al Poder Judicial, sino que erosiona la confianza en la estabilidad de las decisiones administrativas firmes y posterga el cierre definitivo de las disputas tributarias.

3. Recomendaciones

- a) Se propone una reforma al artículo 157 del Código Tributario para establecer de manera precisa y taxativa los supuestos en los que la SUNAT puede impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal, restringiendo el ejercicio de esta facultad exclusivamente a los casos de nulidad absoluta. Esta adaptación normativa permitiría devolver al carácter estrictamente excepcional y evitar que la vía contencioso administrativa se utilice masivamente como mecanismo de impugnación por parte de la Administración Tributaria.
- b) Es necesario reforzar el control previo que debe ejercer el Ministerio de Economía y Finanzas para autorizar a la SUNAT a interponer demandas contencioso administrativas. Esa autorización no debe reducirse a un trámite puramente formal, sino que debe basarse en dictámenes jurídicos debidamente motivados, orientados a apreciar si el caso concreto presenta razones jurídicas suficientes que justifiquen el acceso a la jurisdicción. La aplicación de este mecanismo ayudaría a disminuir el número de demandas y aliviaría la carga procesal que actualmente soportan los tribunales.
- c) Se recomienda incorporar a la normativa una prohibición expresa que impida que la SUNAT pretenda tener plena jurisdicción en los procesos contencioso administrativos en los que actúe como parte demandante. De conformidad con el diseño del ordenamiento vigente, dichas pretensiones están reservadas al administrado que acuda a la jurisdicción en busca de la tutela de sus derechos. Permitir que la Administración adopte un papel activo en la impugnación de decisiones adoptadas por su propia jerarquía superior rompe el equilibrio procesal y altera el objeto y la finalidad del proceso contencioso.
- d) Finalmente, corresponde al Poder Judicial fijar criterios jurisprudenciales uniformes y restrictivos sobre la legitimación activa de la SUNAT. Es necesario que los jueces requieran el cumplimiento estricto de los requisitos legales para la admisión de las demandas interpuestas por la Administración Tributaria y que verifiquen que el ejercicio de esta facultad se ciña efectivamente a parámetros de excepcionalidad, evitando su uso reiterado o sistemático. Solo así podrá restablecerse el equilibrio procesal y robustecerse la seguridad jurídica de los contribuyentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arbieto Alfaro, H. (2015). La potestad del Poder Ejecutivo para la «regulación» de las tasas. *Anuario de investigación del CICAJ*, 75–114. <http://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/126793>
- Bardales, P. (2021). Breves notas en torno a la legitimidad para obrar activa de la Administración tributaria y el artículo 157 del Código Tributario. *Ius et Veritas*, (63), 238–260.
- Barrera, E. (2004). El actual proceso contencioso-administrativo peruano y las peligrosas repercusiones de no asumir plenamente un contencioso de plena jurisdicción. *Derecho & Sociedad*, (23), 9–15.
- Bernedo Alvarado, E., & Caype Aguilar, E. (2009). Código Tributario comentado. *Gaceta Jurídica*. <https://idoc.pub/documents/manual-operativo-n-6-codigo-tributario-comentado-ok-2nv8kx2vk9lk>
- Chile. (1974). Decreto Ley N.º 830. Código Tributario. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.
- Chile. (2009). Ley N.º 20.322. Crea los Tribunales Tributarios y Aduaneros. *Diario Oficial de la República de Chile*, 27 de enero de 2009.
- Colombia. (1989). Decreto 624 de 1989. Estatuto Tributario. *Diario Oficial* 38604, 30 de marzo de 1989.
- Colombia. (2011). Ley 1437 de 2011. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. *Diario Oficial* 47.956, 18 de enero de 2011.
- Cucci, J. B. (2006). Sistema tributario peruano: Situación actual y perspectivas. *Derecho & Sociedad*, (27), 86–88.
- Dangond, M. E., & Luz, M. (1980). Las partes en el proceso contencioso (Tesis doctoral). Pontificia Universidad Javeriana.
- Diez Sánchez, J. (2004). Comentarios en torno a la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo del Perú. *Revista de Administración Pública*, (165), 329–345.

España. (1998). Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Boletín Oficial del Estado, N.º 167, 14 de julio de 1998.

España. (2003). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, N.º 302, 18 de diciembre de 2003.

Espinosa, S. (2012). proceso contencioso peruano: evolución, balance y perspectivas. Revista de Derecho Administrativo, (11), 11–20.

Ezeta, S. (2021). El procedimiento contencioso tributario en el Perú bicentenario del siglo XXI: Algunos comentarios y el uso de nuevas tecnologías. Derecho & Sociedad, (56), 1–21.

García Belsunce, H. (1996). La autonomía del derecho tributario (2.^a ed.). DePalma.

García Novoa, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. Derecho & Sociedad, (27), 28–41.

Gonzales, F. (1996). La justicia administrativa y el Tribunal Fiscal. Revista en Homenaje al Dr. Enrique Vidal Henderson, 19(31), 17–24.

IUS ET VERITAS. (2021). Los Derechos Humanos durante los conflictos armados (Núm. 63). Pontificia Universidad Católica del Perú.
<https://revistas.pucp.edu.pe/public/documentos/iusetveritas/revista-ius-63.pdf>

León, S. (2014). Legitimación activa en la ley del proceso contencioso en materia tributaria. Derecho & Sociedad, (43), 255–267.

México. (2022). Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Diario Oficial de la Federación.

México. (2024). Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación.

Ordóñez, J. D. (2000). El proceso contencioso en materia tributaria. THEMIS Revista de Derecho, (41), 73–95.

Pérez, J. G. (1985). Derecho procesal administrativo hispanoamericano. Temis.

Perú. (2013). Decreto Supremo N.º 133-2013-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano.

Radvan, M. (2014). Tax law as an independent branch of law in Central and Eastern European countries. *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*, 12(4), 813–827.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2009). Potestad tributaria de los Gobiernos Regionales y Locales. *Derecho & Sociedad*, (33), 45–53.

Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Santillán Gordillo, A. (2021). La facultad excepcional de la administración tributaria para interponer demanda contencioso tributaria: análisis desde un enfoque jurisprudencial a propósito de los criterios señalados en instancia judicial [Trabajo de investigación de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional PUCP. <https://tesis.pucp.edu.pe/items/5f3e4710-f0a5-4025-8e07-2a929a88bcb8>

Sevillano, S., & Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú: Algunos aspectos para reflexionar. *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, (72), 71–101.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). (2014). Informe N.º 080-2014-SUNAT/5D0000. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i080-2014-5D0000.pdf>

Thays, E. (2018). Objeto del proceso contencioso en el Perú. *Advocatus*, (36), 225–243.

Vargas, R. (2012). Los principios del proceso contencioso. *Revista de Derecho Administrativo*, (11), 21–33.

MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: La facultad excepcional de la Administración Tributaria para impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal mediante el proceso contencioso: análisis crítico de su fundamento legal

NOMBRE Y APELLIDO: Álvaro Paredes

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES, DIMENSIONES E INDICADORES	FUENTES	METODOLOGÍA
Problema general	Objetivo general	Hipótesis general	Variable independiente	Fuentes primarias	Tipo
¿Las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del Tribunal Fiscal	Demostrar que las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del	Las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del	Causales de nulidad que habilitan la impugnación excepcional por SUNAT (art. 157 CT)	Normas legales, jurisprudencia y pronunciamientos administrativos.	Documental - Jurídica

desnaturalizan el carácter excepcional de la norma habilitadora contenida en el artículo 157 del Código Tributario?	Tribunal Fiscal desnaturalizan el carácter excepcional de la norma habilitadora contenida en el artículo 157 del Código Tributario.	Tribunal Fiscal desnaturalizan el carácter excepcional de la norma habilitadora contenida en el artículo 157 del Código Tributario.			
Problema específico 1	Objetivo específico 1	Hipótesis específica 1	Variable dependiente	Data	Diseño
¿Las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del Tribunal Fiscal desnaturalizan los	Demostrar que las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del Tribunal Fiscal	Las causales de nulidad que habilitan que la Administración Tributaria pueda impugnar excepcionalmente resoluciones del Tribunal Fiscal	Carácter excepcional de la impugnación y finalidad del proceso contencioso	Código Tributario peruano. Ley N.° 27444 (Ley del Procedimiento Administrativo General). Ley N.° 27584 (Ley que regula el	No experimental – Transversal

finés del proceso contencioso?	desnaturalizan los fines del proceso contencioso.	desnaturalizan los fines del proceso contencioso.		proceso contencioso-administrativo) Constitución Política del Perú. Sentencias de juzgados y salas contencioso-administrativas Informes de SUNAT y del Ministerio de Economía y Finanzas.	
Problema específico 2	Objetivo específico 2	Hipótesis específica 2	Dimensión formal	Normas	Nivel
¿La Administración Tributaria se	Demostrar que la Administración	La Administración Tributaria no se	Contenido normativo del art.	Artículo 157 del Código Tributario.	Explicativo

encuentra legitimada para plantear pretensiones de plena jurisdicción al poder impugnar de manera excepcional las resoluciones del Tribunal Fiscal?	Tributaria no se encuentra legitimada para plantear pretensiones de plena jurisdicción al poder impugnar de manera excepcional las resoluciones del Tribunal Fiscal.	encuentra legitimada para plantear pretensiones de plena jurisdicción al poder impugnar de manera excepcional las resoluciones del Tribunal Fiscal.	157 CT y art. 10 LPAG Interpretación jurisprudencial Aplicación práctica en procesos contencioso administrativos	Artículo 10 de la Ley N.º 27444. Artículo 148 de la Constitución Política del Perú. Artículos clave de la Ley N.º 27584.	
---	--	---	--	--	--