

Cas. N.º 18892-2016-Lima

El Tribunal Fiscal resuelve contrario a derecho cuando al detectar que la Sunat no ha seguido con el procedimiento establecido para efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, dispone revocar la resolución administrativa apelada y dejar sin efecto los valores tributarios cuestionados; puesto que ante el vicio de nulidad por no cumplirse con el requisito de procedimiento regular, corresponde emitir un pronunciamiento anulatorio respecto de los valores tributarios cuestionados a efectos de que se ordene emitir unos nuevos con arreglo a ley y en observancia del procedimiento establecido.

Lima, once de abril de dos mil dieciocho

La Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República: **I. Vista:** La causa número dieciocho mil ochocientos noventa y dos - dos mil dieciséis, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada con los señores Jueces Supremos Pariona Pastrana, Arias Lazarte, Vinatea Medina, Toledo Toribio y Cartolin Pastor; con lo expuesto en el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia: **II. Materia del recurso:** Es de conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación de fecha uno de septiembre de dos mil dieciséis¹, interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante 'Sunat')** contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, de fecha veintidós de agosto de dos mil dieciséis², que revocó la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número catorce, de fecha veinticuatro de junio de dos mil quince³, y reformándola, declaró improcedente la demanda por la causal de falta de interés para obrar. **III. Antecedentes del proceso 3.1. De lo actuado en la vía administrativa** Se aprecia de lo actuado en el expediente administrativo lo siguiente: **1)** Mediante la Carta N.º 070023213505-01-Sunat, de fecha veintisiete de septiembre de dos mil siete⁴, la Jefatura de la Sección Auditoría I de la Intendencia Regional de Lima de la Sunat comunicó a la Ever Ledger Meza Mozo sobre los 'Programas de Fiscalización tendientes a verificar el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias' y, en ese marco, anexó la Orden de Fiscalización N.º 070023213505, de fecha veintisiete de septiembre de dos mil siete⁵, con el objeto de fiscalizar sus actividades tributarias por los periodos de enero a diciembre de dos mil tres (2003) respecto del impuesto a la renta (**en adelante 'IR'**) y el impuesto general a las ventas (**en adelante 'IGV'**). **2)** En mérito a ello, por el Requerimiento N.º 0221070002200, de fecha veintisiete de septiembre de dos mil siete⁶, se requirió a Ever Ledger Meza Mozo que presente y exhiba distinta documentación y/o información correspondiente al tributo a fiscalizar. **3)** Mediante la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786, de fecha veinticuatro de octubre de dos mil siete⁷, la Administración Tributaria resolvió que Ever Ledger Meza Mozo tiene una deuda tributaria pendiente ascendente a la suma total de cinco mil ochocientos cincuenta y ocho con 00/100 soles (S/ 5,858.00) por el IR de los periodos enero a diciembre de dos mil tres (2003). **4)** Por su parte, mediante la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868, de fecha veinticuatro de octubre de dos

mil siete⁸, la Administración Tributaria impuso a Ever Ledgar Meza Mozo una multa por el valor de tres mil cincuenta y nueve con 00/100 soles (S/ 3,059.00), en aplicación de lo establecido en el inciso 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF (**en adelante 'Código Tributario'**), al haber incurrido en la infracción de *no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos que influyen en la determinación de la obligación tributaria*. 5) Siendo así, con fecha veintitrés de noviembre de dos mil siete, Ever Ledgar Meza Mozo interpuso recurso de reclamación⁹ contra, entre otras, la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868 6) Mediante la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/Sunat, de fecha veintitrés de diciembre de dos mil diez¹⁰, la Intendencia Regional de Lima de la Sunat declaró infundado el recurso de reclamación presentado, y en consecuencia, ratificó y dispuso que se prosiga con la cobranza de, entre otras, la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868. 7) El contribuyente, al no encontrarse de acuerdo con dicha decisión, el once de febrero de dos mil once interpuso recurso de apelación¹¹ contra la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/Sunat. 8) Ante ello, el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N.º 08246-8-2012, de fecha veinticinco de mayo de dos mil doce¹², resolvió, entre otros, revocar la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/Sunat en cuanto a la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y a la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868; y dispuso dejar sin efecto tales valores. **3.2. De lo actuado en sede judicial 1) Objeto de la pretensión demandada** De la revisión de autos se observa que mediante el escrito de fecha doce de septiembre de dos mil doce¹³, la Procuraduría Pública de Sunat interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y Ever Ledgar Meza Mozo, solicitando, como pretensión, que se declare la nulidad parcial de la Resolución N.º 08246-8- 2012, de fecha veinticinco de mayo de dos mil doce, en cuanto se dispuso revocar la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/Sunat en el extremo referido a la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868; y dejó sin efecto dichos valores respecto al reparo referido a la determinación de la renta sobre base presunta. Indicó que según el Tribunal Fiscal, su entidad no siguió el procedimiento legal establecido, por cuanto no habría ajustado su proceder a lo dispuesto en los artículos 91, 93 y 95 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el artículo 61 del Reglamento de esta ley, en tanto no aplicó el procedimiento establecido en tales normas para efectuar la comparación de la empresa demandada con otras cinco tomadas de referencia. En estos casos, según refirió, lo que correspondía era que se declarara la nulidad de la mencionada resolución de determinación en el extremo analizado, al igual que la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/Sunat en cuanto a la determinación de la renta sobre base presunta, respecto del cual la entidad accionante declaró infundada la reclamación del contribuyente; ello en virtud del inciso 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Aseveró, por tanto, que el Tribunal Fiscal, no obstante haber reconocido que la Sunat se encuentra legitimada para efectuar la

determinación sobre la base presunta, revocó el procedimiento efectuado por la Administración Tributaria sin haberle otorgado la posibilidad de que subsane el procedimiento que a su criterio estuvo mal aplicado; situación que, según expresó, recorta las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria en razón de que le resta la posibilidad de subsanar o corregir el procedimiento administrativo. Agregó que el Tribunal Fiscal así se pronunció en casos similares, como los tramitados en las Resoluciones N.ºs 03159-5-2006, 09585-4-2004 y 04241-5-2003, en las cuales permitió que la Administración Tributaria, vía cumplimiento, subsane el procedimiento aplicado, situación que no se produjo en el presente caso, toda vez que revocó de plano los actos administrativos, no obstante reconocer que estaba habilitada a determinar sobre la base presunta; de ahí que alegó que se obvió la aplicación uniforme de la reiterada jurisprudencia del referido Colegiado Administrativo, y que se encontraba obligada a cumplir. En ese sentido, concluyó que en este caso se afectó el debido proceso al haberse emitido declaraciones de revocatoria en lugar de declaraciones de nulidad de los procedimientos seguidos para la emisión de los valores revocados, derecho que está consagrado a nivel constitucional y cuya inobservancia acarrea indefectiblemente la nulidad de la resolución que ha venido en grado en sede judicial; habiendo sustentado ello en los fundamentos de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 07289-2005-AA/TC. **2) Fundamentos de la sentencia de primera instancia** Mediante la sentencia comprendida en la resolución número catorce, de fecha veinticuatro de junio de dos mil quince¹⁴, el Vigésimo Primer Juzgado Especializado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró infundada la demanda. Al respecto, la Judicatura observó que la Sunat no cuestiona con su demanda el contenido de la resolución administrativa impugnada, sino tan solo la parte resolutive; sin embargo, según expresó, dicha parte se encuentra acorde con el numeral 26 del Anexo del Acta de Reunión de Sala Plena 2010-06, de fecha diecisiete de mayo de dos mil diez, emitido por el Tribunal Fiscal, que aprobó la incorporación de modificaciones al 'Glosario de Fallos' empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, el cual es de aplicación obligatoria para todos los vocales del Tribunal Fiscal. Precisó que si bien es cierto que la mencionada Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2010-06 fue modificada por el Acuerdo N.º 2013-31, también lo es que aquella estuvo vigente cuando se dictó el acto impugnado, pues la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada data del veinticinco de mayo de dos mil doce. Además, expuso que lo resuelto en el acto administrativo impugnado no reviste ser un cambio de criterio ni un fallo contradictorio con respecto a lo resuelto en las resoluciones administrativas invocadas como similares, pues en estas últimas no se habrían interpretado de manera diferente las normas que sirvieron de base para llegar a las conclusiones arribadas. Por otro lado, la Judicatura manifestó que a consideración del Tribunal Fiscal no era de aplicación lo dispuesto en el artículo 154 del Código Tributario, sobre la publicación del Acta que aprobó el 'Glosario de Términos', pues ello era aplicable tan solo para acuerdos que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, así como el cambio de criterio, lo que no ocurriría en el presente caso. Por lo tanto, determinó que el Tribunal Fiscal, al haber aplicado el 'Glosario de Fallos' aprobado en el Acta N.º 2010-06, uniformizó su fallo tomando las pautas que ya estaban siguiendo las demás Salas

del Tribunal Fiscal, por lo que no habría incurrido en causal de nulidad alguna para amparar la demanda, más aún si la Sunat no demostró fehacientemente que tal proceder trasgrediera la ley. **3) Fundamentos de la sentencia de vista** Ante el recurso de apelación interpuesto por la Sunat, de fecha diecisiete de julio de dos mil quince¹⁵, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista recaída en la resolución número veinte, de fecha veintidós de agosto de dos mil dieciséis¹⁶, revocó la sentencia que declaró fundada la demanda; y reformándola, declaró improcedente la demanda. Sostuvo que la decisión del Tribunal Fiscal en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/Sunat en cuanto a la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y a la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868, se fundó en el 'Glosario de Fallos' aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2010-06 que indica en el ítem 26 del Anexo "*Glosario de Fallos Empleados por el tribunal Fiscal*" lo siguiente: "*cuando la Administración no cuente con causal y/o no ha seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta*", el sentido del fallo debe ser: "*revocar la apelada y dejarse sin efecto el valor*". La interpretación del referido 'Glosario de Fallos', en el extremo pertinente, condujo a la Sala de Mérito a concluir que lo decidido por el Tribunal Fiscal no puede suponer eliminar la posibilidad de que la Administración Tributaria verifique el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, ni un recorte indebido de sus facultades de fiscalización y determinar la deuda tributaria, como tampoco una contravención al principio de seguridad jurídica (predictibilidad), sino que por el contrario, habría puesto de manifiesto irregularidades en el procedimiento seguido por la Sunat para determinar la renta neta imponible sobre base presunta, las que tendrían que ser corregidas. En ese sentido, le resultó claro que la Sunat se encuentra habilitada para determinar dicha obligación tributaria sobre base presunta, pero siguiendo un adecuado procedimiento y con estricto ceñimiento a la normatividad pertinente, los criterios fijados por el Tribunal Fiscal y los principios de razonabilidad y de verdad material, con lo cual se garantizaría el derecho del contribuyente a un debido procedimiento administrativo. Así, el órgano jurisdiccional concibió entonces que la expresión 'dejar sin efecto' los valores equivale a 'declararlos nulos', en coherencia con la consecuente nulidad del procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio dos mil tres (2003), lo cual supondría retrotraer dicho procedimiento a la fase respectiva a fin de que se renueven aquellas actuaciones afectadas con invalidez. En ese sentido, concluyó que la cuestionada decisión del Tribunal Fiscal no importa en rigor un pronunciamiento de fondo, pues se encuentra orientada a reencauzar el referido procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta según los vicios de nulidad advertidos, y en ese sentido, constituye un acto administrativo que no causó estado, por lo que la demanda que postula su nulidad no cumple con el requisito establecido en el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, aprobado por Decreto Supremo N.º 013-2008-JUS, correspondiendo, por ende, que se declare improcedente la misma a tenor de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 23 de la citada Ley, por la causal de falta de agotamiento de la vía administrativa que, en los términos del inciso 2 del artículo 427 del Código Procesal Civil, de aplicación

supletoria a estos autos, configura la causal de falta de interés para obrar en el proceso. **IV. Recurso de casación** Mediante la resolución de fecha veintiuno de febrero de dos mil diecisiete¹⁷, se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por la Procuraduría Pública de la Sunat, a través del cual se denunciaron las siguientes infracciones normativas: **a) Infracción normativa por inaplicación del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil** Indica que la Sala Superior señaló que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, los actos de la Administración Tributaria devienen nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal determinado, con lo que denotaría la existencia de una contradicción entre lo establecido en el 'Glosario de Fallos' empleado por el Tribunal Fiscal y lo regulado en el citado artículo; razón por la cual afirmó que el fallo del Tribunal Fiscal debió ser anulatorio y no revocatorio, dándole de esa manera la razón a la Sunat, y cumpliendo, por tanto, la finalidad de la pretensión. Alega que no obstante, de forma contradictoria, se declaró improcedente la demanda, habiendo infringido con ello el artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil, que establece que la finalidad concreta del proceso es resolver o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica. **b) Infracción normativa por inaplicación del inciso 6 del artículo 50 y del inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil** Manifiesta que en la sentencia de vista se incurrió en incongruencia procesal externa, toda vez que al haberse verificado que efectivamente el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad mas no la revocación de los actos administrativos impugnados, lo que correspondía era revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, estimar la demanda, ya que precisamente ese era el fundamento principal de la misma; pero de ningún modo declarar su improcedencia. Argumenta que también se incurrió en incongruencia procesal interna pues en principio se refirió que de acuerdo al numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, los actos administrativos de la Administración Tributaria son nulos cuando son emitidos prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y luego que el procedimiento de determinación sobre base presunta, llevado a cabo en el caso de autos, no se ajustó al establecido en el literal a) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61 de su reglamento; sin embargo se concluyó que a pesar del vicio incurrido por el Tribunal Fiscal, la Sunat debía entender que la expresión 'dejar sin efecto' los valores equivale a 'declararlos nulos', esto es, que se proceda a renovar el acto viciado. Por lo tanto, señala que al haberse declarado improcedente la demanda, se evidencia una incoherencia entre los fundamentos de la sentencia, así como entre estos y la decisión. **c) Infracción normativa por inaplicación del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil y del artículo 1º de la Ley N.º 27584** Alega que en la sentencia de vista se vulneró el principio constitucional de acceso a la tutela jurisdiccional efectiva de la Administración Tributaria, en razón de que al haberse declarado la improcedencia de la demanda no se emitió un pronunciamiento favorable (fundada) o desfavorable (infundada) sobre la pretensión ejercida, sino que se emitió una decisión inhibitoria, con lo que la Sala se sustrajo de su obligación de administrar justicia y resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica. En ese sentido, afirma que se dejó a la Sunat en incertidumbre, puesto que primero se le dio la razón en tanto se sostuvo que las resoluciones emitidas por esta debieron ser

declaradas nulas y no revocadas; y luego se declaró improcedente su demanda precisamente por la nulidad que se estaba argumentando. Agrega que si bien en la sentencia se reconoció que el fallo del Tribunal Fiscal debió ser uno de nulidad y no revocatorio, se declaró improcedente la demanda y no se ordenó a la referida entidad que emita nueva resolución declarando la nulidad de las resoluciones de la Administración Tributaria para que esta vuelva a determinar sobre la base presunta. En consecuencia, según expone, no se dio cumplimiento a la finalidad del proceso contencioso administrativo, con lo que se evidenciaría que el Colegiado Superior desconoció e inaplicó el artículo 1º de la Ley N.º 27584 **d) Infracción por indebida aplicación del artículo 148 de la Constitución Política del Perú** Argumenta que se incurrió en indebida aplicación de la norma en mención, al haberse desconocido el correcto concepto del término 'causar estado'; en ese sentido, afirma que el extremo impugnado de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246-8-2016 sí causa estado pues contiene una decisión definitiva emitida en última instancia administrativa que revocó la resolución de intendencia y los valores, con lo que se concluyó el procedimiento administrativo. De ahí que, según manifiesta, declarar improcedente la demanda produjo un estado de indefensión, pues, por un lado, la Sunat no puede renovar el acto viciado y, por ende, ejercer su facultad de fiscalización y determinación (vía reenvío) de la obligación del impuesto a la renta del año dos mil tres (2003), al encontrarse impedida por el fallo revocatorio del Tribunal Fiscal; y por otro, la Sala Superior impide obtener una sentencia de fondo, pese a haber indicado que el pronunciamiento revocatorio de dicho órgano administrativo es contrario al Código Tributario y a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Precisoa que en todo caso, aun en el supuesto negado de considerarse que el extremo impugnado de la acotada resolución del Tribunal Fiscal no contiene una decisión definitiva, igual se está ante una resolución que causa estado, esto es, que agota la vía administrativa, pues causa grave indefensión a la Administración Tributaria al haberse soslayado el principio del debido proceso y el derecho de defensa, en tanto no puede renovar el acto viciado ni, en consecuencia, ejercer sus facultades de fiscalización y determinación vía reenvío. **e) Infracción por inaplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, el inciso 12.1 del artículo y el inciso 13.1 del artículo 13 de la Ley N.º 27444** Alega que de las normas citadas se tiene que los actos de la Administración Tributaria serán nulos cuando se dicten sin respetar el procedimiento tributario establecido por ley o por norma de rango inferior, lo cual conlleva a la nulidad de los actos posteriores a aquel acto inválido, así como retrotraer los actuados a la fecha de ocurrencia de la nulidad (reenvío), a efectos de que se renueve el acto viciado; sin embargo la Sala Superior habría declarado improcedente la demanda convalidando así el fallo del Tribunal Fiscal, que no solo es arbitrario, sino también incongruente. **V. Dictamen fiscal supremo:** El Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, mediante el Dictamen N.º 1584-2017-MP-FN-FSTCA¹⁸, ha opinado que se declare fundado el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de vista. **VI. Consideraciones de la sala suprema** Primero: Del recurso de casación 1.1. El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia, conforme se señala en el artículo 384 del Código Procesal Civil. **1.2.** Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina, "[e]l recurso de

casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan (...) a infracciones en el procedimiento”¹⁹. Así, se entiende que la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la que puede presentarse en la forma o en el fondo²⁰.

1.3. En ese sentido, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los ‘fines esenciales’ para los cuales ha sido previsto, esto es, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como es señalado en el primer punto del presente considerando; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y, a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de aquellas.

1.4. Del mismo modo, corresponde mencionar de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, y procurando, conforme se menciona en el anotado artículo 384 del Código Procesal Civil, su adecuada aplicación al caso concreto.

Segundo: Cuestión fáctica asentada en sede judicial Es necesario mencionar que en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial, por lo que habiéndose precisado el propósito del recurso de casación, y a efectos de verificar la adecuada aplicación del derecho objetivo en el presente caso, se procede a señalar la situación fáctica que ha quedado sentada durante el proceso:

1) Mediante la Orden de Fiscalización N.º 070023213505, la Sunat dispuso verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del IR y del IGV al contribuyente Ever Meza, correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil tres (2003), para lo cual se le notificó con el Requerimiento N.º 0221070002200, solicitándole la documentación contable y tributaria relacionada con estos impuestos y el periodo mencionado. Como resultado de dicho procedimiento de fiscalización, se emitieron la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786, sobre IR del ejercicio dos mil tres (2003), y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868, girada por incurrir en la infracción prevista en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario.

2) Ante el recurso de reclamación que interpusiera Ever Meza contra los referidos valores, la Intendencia Regional de Lima de la Sunat, a través la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/Sunat, declaró infundado el mismo, en consecuencia, dispuso confirmar y proseguir con la cobranza de la deuda tributaria expresada en la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868.

3) Esta decisión administrativa fue revocada por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.º 08246-8-2012, órgano administrativo que dispuso, a su vez, dejar sin efecto la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868.

Tercero: Cuestión en debate Habiéndose delimitado la situación fáctica del proceso, corresponde señalar que la cuestión controvertida del presente caso consiste en determinar si el término ‘revocar’ usado

por el Tribunal Fiscal al resolver la apelación interpuesta por el contribuyente, satisface el procedimiento administrativo tributario iniciado por la Sunat, quien entiende que debe anularse su actuación para continuar el mismo y determinar la obligación tributaria que corresponda. **Cuarto: Marco normativo relacionado con la controversia 4.1. Motivación de resoluciones judiciales** El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, consagrado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso lógico que los ha llevado a decidir la controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución Política del Perú y a la ley, pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables²¹. Bajo este contexto, el contenido esencial del derecho y principio de motivación de las resoluciones judiciales se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto, y que por sí misma la resolución judicial exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presente el supuesto de motivación por remisión²². En consecuencia, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que la razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial, directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones por las cuales el juez ha decidido una controversia en un sentido determinado; implicando, por lo tanto, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. En relación con la inexistencia de motivación o motivación aparente, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 13 de la sentencia recaída en el expediente N.º 04298-2012-PA/TC, ha señalado lo siguiente: "(...) a) Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico (...)" (subrayado añadido). Cabe agregar que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales cuenta con respaldo legal en el inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, que detalla: "**Deberes.- Artículo 50.-** Son deberes de los Jueces en el proceso: (...) 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia". Así también, en el inciso 4 de su artículo 122, por el cual se determina: "**Contenido y suscripción de las resoluciones.- Artículo 122.-** Las resoluciones contienen: (...) 4. La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente". **4.2. La acción contencioso administrativa** Respecto de la acción contencioso administrativa, en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú se establece que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa;

debiéndose entender por acción contencioso administrativa a la demanda que se interpone en un proceso contencioso administrativo, que tiene por finalidad que el Poder Judicial controle la legalidad de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo, siempre que estos sean la voluntad definitiva de la administración, esto es, que el acto administrativo haya causado estado. En ese mismo sentido, en el artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 – Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 013-2008-JUS, se señala: **“Artículo 1º.- Finalidad** La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148 de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados”. Sobre la procedencia de la demanda en este tipo de procesos, en el artículo 20 del mismo cuerpo normativo se estipula: **“Artículo 20.- Agotamiento de la vía administrativa** Es requisito para la procedencia de la demanda el agotamiento de la vía administrativa conforme a las reglas establecidas en la Ley de Procedimiento Administrativo General o por normas especiales”.

4.3. Tutela jurisdiccional efectiva y fines del proceso En el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú se establece como uno de los principios de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Así también, en el artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil se determina: **“Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.- Artículo I.-** Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso”. Del mismo modo, en el artículo III del Título Preliminar del referido cuerpo normativo se señala: **“Fines del proceso e integración de la norma procesal.- Artículo III.-** El Juez deberá atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que su finalidad abstracta es lograr la paz social en justicia (...).”

4.4. Resolución que cause estado En relación con el acto administrativo que causa estado, el jurista Ramón Parada (1990), citado por Hinostroza (2003), señala que *“(...) actos que no causen estado o que no han agotado la vía administrativa son aquellos que, no obstante ser definitivos y no de trámite, no expresan de manera completa la voluntad de la organización administrativa en que se producen, porque contra los mismos puede y debe interponerse un recurso ante el superior jerárquico del órgano que los dictó, antes de acudir a la vía judicial”*²³ (el énfasis es nuestro). De igual forma, citando la jurisprudencia venezolana, Brewer-Carías expresa que *“[d]ebe haberse agotado la vía administrativa, porque mientras tal cosa no ocurra, puede la administración, en razón de la facultad que tiene el superior de revocar, suspender o modificar los actos del inferior, dictar otra decisión que satisfaga, en todo o en parte, el reclamo del particular interesado y haga innecesaria recurrir a la vía jurisdiccional. Es pues, necesario que la resolución administrativa quede investida de una estabilidad que impida ulterior reforma, ya porque fue dictada por un funcionario que podía hacerlo sin apelación a ninguna otra autoridad superior; o ya porque, siendo apelable, se ha pronunciado sobre ella el funcionario más alto en la respectiva jerarquía administrativa. Es entonces cuando causa estado y puede recurrirse contra ella por la vía contencioso-administrativo”*²⁴ (resaltado añadido). En nuestro país, el profesor Ramón Huapaya Tapia (2006), al citar al Doctor Danós Ordoñez (1997), expone,

respecto del acto administrativo que causa estado, lo siguiente: “(...) *acto administrativo que 'causa estado' es aquél que agota o pone fin a la vía administrativa porque fija de manera definitiva la voluntad de la administración, constituye la manifestación final de la acción administrativa, **debiendo entenderse que ello ocurre cuando se ha llegado al funcionario superior con competencia para decidir en definitiva sobre el acto impugnado por lo que únicamente podría ser objeto de cuestionamiento ante el Poder Judicial***”²⁵ (énfasis agregado). En ese sentido, para admitirse a trámite una demanda en un proceso contencioso administrativo, el acto administrativo materia de impugnación tiene que haber causado estado, esto es, cuando haya expresado la voluntad definitiva de la entidad y que, al contener un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, contra él no proceda ningún medio impugnatorio regulado en la norma respectiva; situación que en el presente caso se produce, dado que el cuestionamiento que contiene la pretensión del actor es justamente la decisión del Tribunal Fiscal en cuanto le impide continuar con la determinación de la obligación tributaria.

4.5. Nulidad de actos administrativos Sobre nulidad y anulabilidad de los actos, en el inciso 2 del artículo 109 del referido Texto Único del Código Tributario se establece: **“Artículo 109.- Nulidad y anulabilidad de actos** Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes: (...) 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior”. Asimismo, sobre los efectos de la declaración de nulidad, en el inciso 12.1 del artículo 12 de la Ley N.º 27444 se determina: **“Artículo 12.- Efectos de la declaración de nulidad** 12.1 La declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro”. De igual modo, respecto a los alcances de la nulidad, en el inciso 13.1 del artículo 13 del mismo cuerpo legal se estipula: **“Artículo 13.- Alcances de la nulidad** 13.1 La nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él”.

4.6. Revocación de actos administrativos Respecto de la revocación que puede dictar una autoridad administrativa sobre los actos administrativos, el numeral 109.1 del artículo 109 de la Ley del Procedimiento Administrativo General tiene el siguiente tenor: **“Artículo 109.- Facultad de contradicción administrativa** 109.1 Frente a un acto que supone que viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o un interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa en la forma prevista en esta Ley, para que sea revocado, modificado, anulado o sean suspendidos sus efectos”. En este sentido, la revocación es una de las alternativas que ofrece nuestro ordenamiento jurídico a la autoridad administrativa en caso el administrado ejerza su facultad de contradicción contra un acto administrativo, pudiendo solicitar además que se declare la modificación, la nulidad o la suspensión de los efectos del acto impugnado.

Quinto: Análisis de la infracción normativa del inciso 3 del artículo 139 y el artículo 148 de la Constitución Política del Perú; de los artículos I y III del Título Preliminar, el inciso 6 del artículo 50, y el inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil; del inciso 12.1 del artículo 12 y el inciso 13.1 del artículo 13 de la Ley N.º 27444; del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, aprobado por el Decreto Supremo N.º 013-2008-JUS; y del inciso 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF

5.1. De acuerdo con lo expresado sobre la cuestión que es materia de debate en esta instancia, el recurso de casación

interpuesto por la Sunat tiene por objeto que se analice si en la sentencia de vista se incurrió en la infracción de las normas procesales reseñadas, las cuales invoca para sostener que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246-8- 2012 constituye un acto administrativo que ha causado estado pues se pronunció de manera definitiva sobre la cuestión controvertida en autos. En este sentido, se advierte que las causales referidas guardan relación entre sí, razón por la cual, a efectos de dotar de mayor claridad al presente pronunciamiento, esta Sala Suprema las absolverá de forma conjunta, con base en una interpretación sistemática de las normas cuya infracción se alega. **5.2.** De la revisión del expediente acompañado, se tiene que este proceso deriva de un procedimiento de fiscalización iniciado por la Sunat contra Ever Meza, a quien se le requirió diversa documentación e información a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al IR y al IGV del ejercicio gravable dos mil tres (2003); y como resultado de dicho procedimiento se emitieron distintos valores tributarios, como la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786, sobre IR del ejercicio dos mil tres (2003), y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868, girada por incurrir en la infracción prevista en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario, correspondiente al mismo ejercicio. **5.3.** Ante ello, el contribuyente interpuso recurso de reclamación, motivo por el cual se expidió la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/Sunat, mediante la cual se declaró infundado el mismo y se dispuso que se prosiga con la cobranza de la deuda tributaria expresada en la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786, la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868, entre otros. Es así que Ever Meza interpuso recurso de apelación contra aquella, el cual fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246-8-2012, que la revocó, y dejó sin efecto los anotados valores. **5.4.** Esta Sala Suprema aprecia que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246-8-2012, en el extremo impugnado, sustentó la revocatoria de la referida resolución de intendencia en el hecho de que no se llevó a cabo correctamente el procedimiento para determinar la obligación tributaria del recurrente sobre base presunta, pues: **a)** La renta neta promedio no se debió determinar en función a montos fijos sino a porcentajes o coeficientes, lo cual implica una vulneración del artículo 93 de la Ley del impuesto a la Renta; **b)** el artículo 96 de la Ley del impuesto a la Renta y el artículo 61 de su reglamento no contemplan la presunción de renta neta promedio aplicado, sino únicamente diferencias de inventario, promedio de ingresos presuntos, valores de mercados u otros índices técnicos, por lo que las citadas normas no resultaban aplicables al caso de autos; **c)** no se acreditó que las empresas seleccionadas para dicho cálculo tuvieran condiciones o características similares al contribuyente en el ejercicio acotado, en aplicación del procedimiento previsto en el artículo 95 de la Ley del impuesto a la Renta. **5.5.** Sin embargo, la Sunat no plantea su demanda a efectos de debatir en sede judicial la cuestión de fondo referida a si se realizó válidamente el trámite del procedimiento para el cálculo de la obligación tributaria del contribuyente sobre base presunta, sino que pretende un pronunciamiento sobre los términos utilizados por el Tribunal Fiscal en la parte decisoria de la resolución administrativa impugnada y las consecuencias que se derivan de ellos, pues según la recurrente, al haberse 'revocado' las resoluciones dictadas por su entidad se le ha impedido ejercer su facultad fiscalizadora y sancionadora, así como corregir el error detectado para procurar el cobro del tributo correspondiente. **5.6.** En este sentido, la cuestión que la Sunat plantea como fondo en

esta instancia es un análisis sobre los conceptos 'revocación' y 'nulidad', en el entendido de que el Tribunal Fiscal utilizó erróneamente el término 'revocar' ante una situación jurídica que exigía un pronunciamiento anulatorio, decisión que habría generado una limitación de la facultad de la Administración Tributaria de fiscalizar y sancionar a los contribuyentes que no tributaran con arreglo a ley en su oportunidad. Por tal razón, más allá del criterio asumido por el Colegiado Superior, del cual discrepamos dado que sí consideramos que la resolución cuestionada causó estado pues existe un pronunciamiento de fondo por parte del Tribunal Fiscal, a criterio de esta Sala Suprema corresponde emitir un pronunciamiento respecto de la pretensión que contiene la demanda en razón de las causales casatorias materiales señaladas.

5.7. Nulidad del acto administrativo Se entiende por acto administrativo a toda decisión de la administración dictada en virtud de la ley; tal acción puede ser la de crear, modificar o extinguir un derecho o una obligación. En materia administrativa, la 'nulidad' implica la ineficacia de un acto administrativo por la ausencia de uno de sus requisitos de validez, figura jurídica que puede producirse debido a vicios por incompetencia, falta de motivación, vicios del objeto, de la finalidad pública o desviación del poder, o vicios en el procedimiento regular; que se encuentran previstos en el artículo 3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General²⁶. En este sentido, la nulidad es consecuencia de un vicio en los elementos constitutivos del acto administrativo, pero mientras no sea declarada mediante los medios establecidos por ley, el acto administrativo se presume válido y produce todos sus efectos en razón del interés general, lo cual constituye el denominado principio de presunción de validez o presunción de legitimidad, que funciona como una presunción legal²⁷ (artículo 9° de la Ley del Procedimiento Administrativo General). La declaratoria de nulidad de un acto administrativo tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro (artículo 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General); en cuanto a sus alcances, la nulidad solo implicará la de los actos sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él (artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General). Además, los actos nulos que padecen de vicios trascendentes no pueden enmendarse, en consecuencia, no son susceptibles de convalidarse ni de aplicársele los mecanismos de conservación del acto establecidos por ley (artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General). De acuerdo con lo expuesto, el acto administrativo es válido cuando ha sido emitido en conformidad con las normas jurídicas previamente vigentes ordenadoras de dicha actuación y conste de todos sus elementos esenciales –competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y procedimiento regular–; asimismo, cuando exista falla en su estructuración o mala aplicación de sus elementos, ello provoca el surgimiento de los mecanismos de autotutela de revisión o de colaboración del administrado orientado a la búsqueda de su descalificación, pero pervive aún la presunción de validez que establece la ley²⁸. En este orden de ideas, la declaración de nulidad de un acto administrativo implica la pérdida de sus efectos jurídicos, por consiguiente, aquellas cuestiones jurídicas que hubieran sido resueltas en él ya no vincularán a los administrados, librándoles de las disposiciones que se habrían aprobado, pero también abriéndose la posibilidad de que la autoridad administrativa subsane los efectos advertidos para pronunciarse nuevamente sobre las peticiones o asuntos que tengan pendientes por resolver. **5.8.**

Revocación de los actos administrativos Por otro lado, la revocatoria del acto administrativo es uno de los resultados que puede derivarse del ejercicio de la facultad de contradicción que ostenta el administrado que considere que un acto administrativo viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o interés legítimo (artículo 109 de la Ley del Procedimiento Administrativo General). Por lo tanto, ante la interposición de algún recurso administrativo, el administrado plantea que se le otorgue un pronunciamiento 'revocatorio' para salvaguardar sus derechos o intereses en debate, empero también puede requerir uno anulatorio, con la finalidad de que se corrija el debido proceso. Sobre el particular, 'revocar' literalmente implica dejar sin efecto un mandato o una resolución²⁹, pero en materia procesal se usa cuando se deja sin efecto lo resuelto por la instancia inferior³⁰, declarando el derecho. En estos términos, la revocatoria está referida a un error en el razonamiento lógico jurídico – error *in iudicando* o error en el juzgar– acogido por una autoridad, correspondiéndole al superior la corrección de dicho razonamiento que se reputa como errado³¹. Por lo tanto, 'revocar' implica que el superior jerárquico emita un pronunciamiento en sentido distinto a lo resuelto por el inferior en grado, el que involucra dejar sin efecto la posición adoptada por este para sustituirla por aquella que supere el error sobre la aplicación indebida, inaplicación o interpretación errónea de una norma de derecho material –error *in iudicando*–. Cabe agregar que el término 'revocar' recogido en el artículo 109 de la Ley del Procedimiento Administrativo General difiere de la figura de la 'revocación de los actos administrativos' regulada en el artículo 203 de esta misma ley, pues mientras el primero se refiere al pronunciamiento que puede adoptar el superior jerárquico ante la interposición de un recurso administrativo, el otro constituye una actuación de oficio de la Administración Pública respecto de actos declarativos o constitutivos de derechos o intereses legítimos, que se aprueba solo en casos específicos reconocidos en este dispositivo legal.

5.9. Análisis del caso concreto Ahora bien, en este caso no se verifica con claridad que la decisión adoptada en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246-8-2012 contenga un pronunciamiento anulatorio respecto de las mencionadas Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y Resolución de Multa N.º 024-002-0081868, cuestionadas por el contribuyente, así como tampoco se aprecia que el Tribunal Fiscal haya ordenado a la Sunat que emita un nuevo pronunciamiento sobre la base de que los valores impugnados hubieran incurrido en algún vicio de nulidad. En este caso, de acuerdo con lo expuesto por el Tribunal Fiscal en su escrito de contestación³², la parte decisoria de la resolución administrativa impugnada se determinó según el Glosario de Fallos aprobado por este órgano administrativo, considerando las modificaciones vigentes durante la emisión de dicha resolución (aprobadas por el Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2010-06), que establece en el rubro 'Revocar', ante el supuesto identificado en la numeración 26 "*Cuando la Administración no cuenta con causal y/o no ha seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta*", que debe aprobarse un fallo con el siguiente sentido: "*Revocar la apelada y dejar sin efecto el valor*". De acuerdo con lo expuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 08246-8-2012, la Administración Tributaria no habría seguido el procedimiento establecido para la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, en cuyo caso la decisión referida a 'revocar' la resolución apelada y 'dejar sin efecto' los aludidos valores implicaba que la discusión culminaba con este

pronunciamiento a favor del contribuyente, sin que pueda colegirse del mismo que la autoridad administrativa tenga expedita la posibilidad de subsanar el vicio o error advertido por la entidad demandada. En este sentido, ello conlleva a que la Sunat no pueda ejercer su facultad fiscalizadora y sancionadora toda vez que se le impide superar los defectos procedimentales detectados por la entidad demandada – enunciados en el punto 5.4 de la presente resolución– y proceder a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta según la posición asumida por esta última. Aunado lo expuesto, el Tribunal Fiscal expresó en la resolución administrativa impugnada que “(...) *si bien la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta al haberse acreditado en el caso de autos la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario, el procedimiento seguido para efectuar la determinación de la obligación tributaria no se encuentra arreglado a ley, por lo que procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786*” (subrayado nuestro). Por lo tanto, en este caso, el referido órgano administrativo advirtió que el defecto de los valores tributarios cuestionados consistió en que no se llevó conforme a ley el procedimiento que rige para la determinación de obligaciones tributarias sobre base presunta, lo que implica que tales valores no cumplieran con el requisito de validez consistente en que el acto administrativo siga el trámite de un *procedimiento regular* para su expedición. En este escenario, esta Sala Suprema evidencia que la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868 se encontraban incursas en vicios que acarreaban su nulidad; empero, el Tribunal Fiscal no dispuso la nulidad de tales valores ni ordenó que se cumpla con el procedimiento regular, consecuencia legal frente al defecto procesal anotado, sino que resolvió revocar lo resuelto por la Sunat, impidiendo de esa forma que esta expida un nuevo pronunciamiento sobre el particular. En consecuencia, el Tribunal Fiscal no adoptó aquella decisión que conllevara a que la Administración Tributaria reponga el trámite administrativo hasta la etapa en que se produjo el vicio formal de los referidos valores tributarios y prosiga con la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, sino que aplicó su Glosario de Términos que, según lo señalado, otorga una consecuencia incorrecta al supuesto de “*no seguir el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta*”, el que no debía conllevar a la ‘revocación’ de la resolución apelada y ‘dejar sin efecto’ los valores tributarios, pues dicha situación jurídica exigía la declaración de nulidad de los valores tributarios cuestionados y que se ordene a la Sunat que cumpla con subsanar los vicios anotados por la entidad demandada, puesto que esta no declaró la inexistencia de la obligación tributaria en favor o en contra del contribuyente, es decir, no determinó que no deba pagar la obligación tributaria, solo señaló que el procedimiento seguido para la determinación de la obligación es indebida. **5.10.** Sin perjuicio de lo expuesto, de la revisión de la sentencia de vista recurrida se tiene que la Sala Superior sostuvo lo siguiente –considerandos octavo y noveno–: “**Octavo:** (...) debe concebirse entonces que lo dispuesto en relación con los valores (Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y Resolución de Multa N.º 024-002-0081868), en cuanto a que la Administración proceda a su reliquidación, **resulta en estricto coherente con la nulidad del procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta** correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (...). **Noveno:** (...)

no cabe duda que la cuestionada decisión del Tribunal Fiscal no importa en rigor un pronunciamiento de fondo, en cuanto está orientada a reencauzar el referido procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, **según los vicios de nulidad advertidos**, por consiguiente no configura un acto administrativo que haya causado estado (...)” (énfasis agregado). **5.11.** Sin embargo, aun cuando los fundamentos de la sentencia de vista dilucidarían el tema controvertido planteado por la Sunat en el presente proceso, el Colegiado Superior dispuso declarar la improcedencia de la demanda por considerar que la resolución administrativa impugnada no habría causado estado, lo cual evidencia que existió un análisis del asunto objeto de controversia formulado por la recurrente con su demanda, quien precisamente cuestiona los términos utilizados por el Tribunal Fiscal en la parte decisoria de la Resolución N.º 08246-8-2012 y exige que se determine que dicho pronunciamiento es en realidad uno anulatorio; no obstante finalmente se resolvió rechazar la demanda interpuesta. En este sentido, se evidencia que la instancia de mérito aprobó un pronunciamiento que vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva de la recurrente, lo cual debe ser corregido en esta sede casatoria, en mérito a los principios de economía y celeridad procedimental, y la finalidad de todo proceso. **Sexto:** En atención a todo lo expuesto, se concluye que resulta fundado el recurso formulado por la Sunat por las causales invocadas, en consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia apelada que declaró infundada la demanda y, reformándola, declarar fundada la demanda. **Séptimo:** Finalmente, en virtud a lo dispuesto en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, para efectos de evaluar los casos sobre si el Tribunal Fiscal debía emitir un pronunciamiento revocatorio o anulatorio cuando advirtiera defectos en el trámite de procedimientos sobre determinación de obligación tributaria sobre base presunta, esta Sala Suprema se aparta de todo criterio anterior que haya sido emitido en contradicción con el adoptado en este caso, el que permite cumplir con uno de los fines del recurso de casación consagrado en el artículo 384 del Código Procesal Civil, que es la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema. **VII. Decisión:** Por los fundamentos expresados, con lo expuesto en el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, y en aplicación de lo establecido en el artículo 396 del Código Procesal Civil: **Declararon fundado** el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria; en consecuencia, **casaron** la sentencia de vista recaída en la resolución número veinte, de fecha veintidós de agosto de dos mil dieciséis; y, actuando en sede instancia, **revocaron** la sentencia apelada recaída en la resolución número catorce, de fecha veinticuatro de junio de dos mil quince, que declaró infundada la demanda; y **reformándola** declararon **fundada** la demanda; en consecuencia, **nula parcialmente** la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246-8-2012, en la parte que se usó el termino revocar la Resolución de Intendencia N.º 0260140054858/ Sunat, de fecha veintitrés de diciembre de dos mil diez, en cuanto a la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868, dejando sin efecto dichos valores; **ordenaron** que la entidad demandada emita una nueva resolución administrativa de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución; **dispusieron** la

publicación de la presente resolución en el Diario Oficial 'El Peruano'; en el proceso seguido por la recurrente contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre nulidad de resolución administrativa; y devolvieron los actuados. Intervino como **Juez Supremo ponente: Cartolin Pastor.**

S. S.

Pariona Pastrana,

Arias Lazarte,

Vinatea Medina,

Cartolin Pastor.

El voto en minoría del señor juez supremo Toledo Toribio es como sigue: Vista la causa: con el acompañado; con lo expuesto en el dictamen fiscal: **I. Recurso de casación:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat**, de fecha uno de septiembre del dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos diecisiete, contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintidós de agosto del dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos dos, que **revocó** la sentencia apelada, de fecha veinticuatro de junio del dos mil quince, obrante a fojas doscientos treinta y nueve que declaró infundada la demanda; y **reformándola** declaró **improcedente** la demanda. **II. Causales del recurso:** Mediante resolución de fecha veintiuno de febrero del dos mil diecisiete, obrante a fojas ciento tres del cuadernillo de casación, se ha declarado procedente el recurso de casación por las siguientes causales: **I) Infracción normativa por inaplicación del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil; II) Infracción normativa por inaplicación del inciso 6 del artículo 50 e inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil; III) Infracción normativa por inaplicación del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil y artículo 1º de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo; IV) Infracción normativa por indebida aplicación del artículo 148 de la Constitución Política del Estado; y V) Infracción normativa por inaplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y de los artículos 12, numeral 12.1 y 13, numeral 13.1 de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.** **III. Considerando: Primero: Antecedentes del proceso 1.1.** Del análisis de los autos se advierte que el presente proceso ha sido iniciado con motivo de la demanda de fojas cincuenta y cuatro, mediante la cual la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, postula como pretensión principal que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246-8-2012, de fecha veinticinco de mayo del dos mil doce, en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N.º 026-014-0054858/Sunat, de fecha veintitrés de diciembre del dos mil diez en cuanto a la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786 y la Resolución de Multa N.º 024-002-0081868, y dejar sin efecto dichos valores, en cuanto al reparo referido a la determinación de la renta sobre base presunta; y como pretensión accesorio, se ordene al Tribunal Fiscal

que emita nueva resolución declarando la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 026-014-0054858/Sunat de fecha veintitrés de diciembre del dos mil diez en cuanto al reparo vinculado con la determinación sobre base presunta basada en la aplicación del procedimiento previsto en el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario, en cuanto afecta la determinación contenida en la Resolución de Determinación N.º 024-003-0031786, declarando igualmente nulo el referido valor, para que la Sunat vuelva a emitir pronunciamiento sobre el extremo cuestionado. **1.2.** El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima mediante la sentencia, de fecha veinticuatro de junio del dos mil quince, obrante a fojas doscientos treinta y nueve, declaró infundada la demanda. **1.3.** Por su parte, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista, de fecha veintidós de agosto del dos mil dieciséis, revocó la sentencia apelada de fecha veinticuatro de junio del dos mil quince, obrante a fojas doscientos treinta y nueve, declaró infundada la demanda; y reformándola la declaró improcedente. **Segundo: Sobre las infracciones denunciadas 2.1.** Se ha declarado procedente por las siguientes causales: **a) Infracción normativa por inaplicación del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil**, sostiene la recurrente que de conformidad al numeral 2) del artículo 109 del Código Tributario, los actos de la Administración Tributaria son nulos cuando sean dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, con lo cual denota que existe una contradicción entre lo establecido en el Glosario de Fallos empleado por el Tribunal Fiscal y lo regulado en el citado artículo 109 del Código Tributario; por tal razón, el Colegiado Superior sostiene que el fallo del Tribunal Fiscal debió ser “anulatorio” y no “revocatorio”, con lo cual le da la razón a la recurrente y como consecuencia de ello, se cumple la finalidad de su pretensión; sin embargo, en forma contradictoria se declara improcedente la demanda, infringiendo el artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil, que establece que la finalidad concreta del proceso es resolver o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica. **b) Infracción normativa por inaplicación del inciso 6 del artículo 50 e inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil**; manifiesta que en la sentencia de vista se incurrió en incongruencia procesal externa, toda vez que al haberse verificado que efectivamente el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad mas no la revocación de los actos administrativos impugnados, lo que correspondía era revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, estimar la demanda, ya que precisamente ese era el fundamento principal de la misma; pero de ningún modo declarar su improcedencia. Argumenta que también se incurrió en incongruencia procesal interna, pues en principio se refirió que de acuerdo al numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, los actos administrativos de la Administración Tributaria son nulos cuando son emitidos prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y luego que el procedimiento de determinación sobre base presunta, llevado a cabo en el caso de autos, no se ajustó a lo establecido en el literal a) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61 de su reglamento; sin embargo, se concluyó que a pesar del vicio incurrido por el Tribunal Fiscal, la Sunat debía entender que la expresión ‘dejar sin efecto’ los valores equivale a ‘declararlos nulos’, esto es, que se proceda a renovar el acto viciado. Por lo tanto,

señala que al haberse declarado improcedente la demanda, se evidencia una incoherencia entre los fundamentos de la sentencia, así como entre estos y la decisión. **c) Infracción normativa por inaplicación del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil y artículo 1° de la Ley N.° 27584;** alega que en la sentencia de vista se vulneró el principio constitucional de acceso a la tutela jurisdiccional efectiva de la Administración Tributaria, en razón de que al haberse declarado la improcedencia de la demanda no se emitió un pronunciamiento favorable (fundada) o desfavorable (infundada) sobre la pretensión ejercida, sino que se emitió una decisión inhibitoria, con lo que la Sala se sustrajo de su obligación de administrar justicia y resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica. En ese sentido, afirma que se dejó a la Sunat en incertidumbre, puesto que primero se le dio la razón en tanto se sostuvo que las resoluciones emitidas por esta debieron ser declaradas nulas y no revocadas; y luego se declaró improcedente su demanda precisamente por la nulidad que se estaba argumentando. Agrega que si bien en la sentencia se reconoció que el fallo del Tribunal Fiscal debió ser uno de nulidad y no revocatorio, se declaró improcedente la demanda y no se ordenó a la referida entidad que emita nueva resolución declarando la nulidad de las resoluciones de la Administración Tributaria para que esta vuelva a determinar sobre la base presunta. En consecuencia, según expone, no se dio cumplimiento a la finalidad del proceso contencioso administrativo, con lo que se evidenciaría que el Colegiado Superior desconoció e inaplicó el artículo 1° de la Ley N.° 27584. **d) Infracción normativa por indebida aplicación del artículo 148 de la Constitución Política del Estado;** argumenta que se incurrió en indebida aplicación de la norma en mención, al haberse desconocido el correcto concepto del término 'causar estado'; en ese sentido, afirma que el extremo impugnado de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 08246-8-2016 sí causa estado pues contiene una decisión definitiva emitida en última instancia administrativa que revocó la resolución de intendencia y los valores, con lo que se concluyó el procedimiento administrativo. De ahí que, según manifiesta, declarar improcedente la demanda produjo un estado de indefensión, pues, por un lado, la Sunat no puede renovar el acto viciado y, por ende, ejercer su facultad de fiscalización y determinación (vía reenvío) de la obligación del impuesto a la renta del año dos mil tres (2003), al encontrarse impedida por el fallo revocatorio del Tribunal Fiscal; y por otro, la Sala Superior impide obtener una sentencia de fondo, pese a haber indicado que el pronunciamiento revocatorio de dicho órgano administrativo es contrario al Código Tributario y a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Precisa que en todo caso, aun en el supuesto negado de considerarse que el extremo impugnado de la acotada resolución del Tribunal Fiscal no contiene una decisión definitiva, igual se está ante una resolución que causa estado, esto es, que agota la vía administrativa, pues causa grave indefensión a la Administración Tributaria al haberse soslayado el principio del debido proceso y el derecho de defensa, en tanto no puede renovar el acto viciado ni, en consecuencia, ejercer sus facultades de fiscalización y determinación vía reenvío. **e) Infracción normativa por inaplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y de los artículos 12, numeral 12.1 y 13, numeral 13.1 de la Ley N.° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General,** sostiene que de acuerdo a las normas citadas se tiene que los actos de la

Administración Tributaria serán nulos cuando se dicten sin respetar el procedimiento tributario establecido por ley o por norma de rango inferior, lo cual conlleva a la nulidad de los actos posteriores a aquel acto inválido, así como retrotraer los actuados a la fecha de ocurrencia de la nulidad (reenvío), a efectos de que se renueve el acto viciado; sin embargo la Sala Superior habría declarado improcedente la demanda convalidando así el fallo del Tribunal Fiscal, que no solo es arbitrario, sino también incongruente. **2.2.** Siendo ello así, atendiendo a las denuncias declaradas procedentes se debe iniciar el análisis del recurso por la causal contenida en los *literales a), b) y c)*, dado sus efectos nulificantes en caso de ser amparada, y de no ampararse, se procederá a examinar de manera conjunta las causales materiales contenidas en los literales d) y e) al estar estrechamente relacionadas. **Tercero: Sobre el debido proceso, la tutela jurisdiccional efectiva, la debida motivación de las resoluciones judiciales y los fines del proceso** **3.1.** El artículo 139 inciso 3 de la Constitución Política del Perú prescribe: “*Son principios y derechos de la función jurisdiccional: La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. (...)*” (subrayado agregado), el mismo que ha sido desarrollado y ampliado por parte del legislador en diversas normas con rango de ley, tales como el artículo 7° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, que taxativamente dispone: “*En el ejercicio y defensa de sus derechos, toda persona goza de la plena tutela jurisdiccional, con las garantías de un debido proceso. Es deber del Estado, facilitar el acceso a la administración de justicia, promoviendo y manteniendo condiciones de estructura y funcionamiento adecuados para tal propósito*” (subrayado agregado) y el Código Procesal Civil en el artículo I de su Título Preliminar prescribe lo siguiente: “*Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso*” (subrayado agregado) y en el artículo III del mismo Título Preliminar señala lo siguiente: “*El Juez deberá atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que su finalidad abstracta es lograr la paz social en justicia. En caso de vacío o defecto en las disposiciones de este Código, se deberá recurrir a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina y jurisprudencia correspondientes, en atención a las circunstancias del caso*”. Por su parte, el artículo 1° de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, prescribe: “*La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148 de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Para los efectos de esta Ley, la acción contencioso administrativa se denominará proceso contencioso administrativo*” (subrayado agregado). **3.2.** A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional en los fundamentos cuadragésimo tercero y cuadragésimo octavo de la sentencia emitida en el Expediente N.º 0023-2005-PI/TC manifestó lo siguiente: “*(...) los derechos fundamentales que componen el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva son exigibles a todo órgano que tenga naturaleza jurisdiccional (jurisdicción ordinaria, constitucional, electoral y militar) y que pueden ser extendidos, en lo que fuere aplicable, a todo acto de otros órganos estatales o de particulares (procedimiento administrativo, procedimiento legislativo, arbitraje y relaciones entre particulares, entre otros), y que, (...)*”

el contenido constitucional del derecho al debido proceso (...) presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión sustantiva, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer” (subrayado agregado). **3.3.** Por su parte, la Corte Suprema en el considerando tercero de la Casación N.º 3775-2010-San Martín³³ dejó en claro lo siguiente: “Es así que el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva reconocidos también como principio de la función jurisdiccional en el inciso 3) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, garantiza al justiciable, ante su pedido de tutela, el deber del órgano jurisdiccional de observar el debido proceso y de impartir justicia dentro de los estándares mínimos que su naturaleza impone; así mientras que la tutela judicial efectiva supone tanto el derecho de acceso a los órganos de justicia como la eficacia de lo decidido en la sentencia, es decir, una concepción genérica que encierra todo lo concerniente al derecho de acción frente al poder - deber de la jurisdicción, el derecho al debido proceso en cambio significa la observancia de los principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso, entre ellas, el de motivación de las resoluciones judiciales”. **3.4.** Por otro lado, es imprescindible tener presente el artículo 139 inciso 5 de la Carta Magna que señala lo siguiente: “*La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan*”, asimismo el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial señala que: “*Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan*”. El Código Procesal Civil en el inciso 6 del artículo 50 prescribe que: “*Son deberes de los Jueces en el proceso: 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia. El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable*” mientras que en el inciso 4 del artículo 122 menciona: “*La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado*”. **3.5.** Respecto al derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, la Corte Suprema en el fundamento sexto de la Casación N.º 2139-2007-Lima, publicada el treinta y uno de agosto de dos mil siete, ha señalado: “*(...) además de constituir un requisito formal e ineludible de toda sentencias constituye el elemento intelectual de contenido crítico, valorativo y lógico, y está formado por el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los que el magistrado ampara su decisión; por ende, la exigencia de la motivación constituye una garantía constitucional que asegura la publicidad de las razones que tuvieron en cuenta los jueces para pronunciar sus sentencias; además, la motivación constituye una forma de promover la efectividad del derecho a la tutela judicial, y así, es deber de las instancias de revisión responder a cada uno de los puntos planteados por el recurrente, quien procede en*

ejercicio de su derecho de defensa y amparo de la tutela judicial efectiva". 3.6. Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, respecto al cual, el Tribunal Constitucional en el fundamento décimo primero de la sentencia del Expediente N.º 8125- 2005-PHC/TC ha manifestado que: *"En efecto, uno de los contenidos del derecho al debido proceso es el derecho de obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en cualquier clase de procesos. La exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas en proporción a los términos del inciso 5) del artículo 139 de la Norma Fundamental, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen la argumentación jurídica que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley; pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables. (...)"*, por otro lado, en el considerando séptimo de la sentencia del Expediente N.º 728-2008-PHC/TC se señaló que: *"(...) es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan del caso". 3.7.* Por lo tanto, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, que forma parte del contenido esencial del derecho al debido proceso, garantiza que la decisión expresada en el fallo o resolución sea consecuencia de una deducción razonada de los hechos del caso, las pruebas aportadas y su valoración jurídica, siendo exigible que toda resolución, a excepción de los decretos, contenga los fundamentos de hecho y de derecho, así como la expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena. Esta garantía se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma la resolución judicial exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada. Su finalidad en todo momento es salvaguardar al justiciable frente a la arbitrariedad judicial, toda vez, que garantiza que las resoluciones judiciales no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se deriven del caso. **3.8.** En atención a lo expuesto, podemos establecer que la obligación impuesta por estos dispositivos legales a todos los órganos jurisdiccionales es que atiendan todo pedido de protección de derechos o intereses legítimos de las personas, a través de un proceso adecuado, donde no solo se respeten las garantías procesales del demandante sino también del demandado, y se emita una decisión acorde al pedido formulado, el mismo que debe ser consecuencia de una deducción razonada de los hechos del caso, las pruebas aportadas y su valoración jurídica; siendo además exigible que toda resolución, a excepción de los decretos, se encuentre debidamente motivada, conteniendo los fundamentos de hecho y de derecho, así como la expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena. **Cuarto: Sobre el caso en concreto 4.1.** En lo que respecta a las causales de los **literales a), b) y c)**, podemos mencionar que, de un estudio exhaustivo de la sentencia de vista materia de casación, se ha podido advertir los siguientes fundamentos: **i)** En el cuarto considerando se identifica la controversia a resolver; **ii)** En el sexto considerando se detalló lo referente al inciso 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, según el cual los actos de la Administración

Tributaria son nulos cuando sean dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; iii) En el noveno considerando se concluye que lo decidido por el Tribunal Fiscal es un acto administrativo que no causa estado. Asimismo, en dicho considerando y en el décimo considerando se describe los argumentos que sustentan la decisión de revocar la apelada, y declarar improcedente la demanda. **4.2.** Sobre el particular, debemos señalar que la Sala Superior para revocar la sentencia apelada que declaró fundada la demanda y reformándola declararla improcedente, ha fundamentado su decisión esencialmente en lo expuesto en el décimo considerando, esto es, que la expresión “dejar sin efecto” los valores equivale a “declararlos nulos”, por lo tanto, con la consecuente nulidad del procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias sobre base presunta correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil tres y al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de dos mil tres, lo cual supondrá retrotraer dicho procedimiento a la fase respectiva a fin de que se renueven aquellas actuaciones afectadas con invalidez. **4.3.** En ese contexto, se aprecia que la sentencia de vista, contiene los argumentos que sustentan la decisión arribada, por lo que independientemente de que el criterio adoptado por la Sala Superior sea correcto o no, se puede afirmar que no existe vulneración de los derechos a la debida motivación y al debido proceso, ya que se cumple con expresar las razones en las cuales basa su decisión para señalar que el acto administrativo cuestionado en el presente proceso contencioso administrativo no causa estado. En consecuencia, las causales de los literales a), b) y c), corresponden ser **desestimadas.** **Quinto: Sobre el agotamiento de la vía administrativa y los efectos y alcances de la nulidad en la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como el cumplimiento de las resoluciones del Tribunal Fiscal** **5.1.** El Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF aplicable por temporalidad, en su artículo 156 señala que: *“Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad. En caso de que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto”* **5.2.** Lo anteriormente expuesto se debe relacionar con el inciso 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF que prescribía lo siguiente: *“Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes: 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido”.* **5.3.** Ahora bien, el artículo 20 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo establece lo siguiente: *“Sin perjuicio de lo dispuesto por los Artículos 424 y 425 del Código Procesal Civil son requisitos especiales de admisibilidad de la demanda los siguientes: 1. El documento que acredite el agotamiento de la vía administrativa, salvo las excepciones contempladas por la presente Ley (...).”* Y el artículo 148 de la Constitución Política del Perú establece que: *“Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa”.* Dicha regla es desarrollada en el artículo 218 inciso 1 de la Ley N.º 27444, según el cual *“los actos administrativos que agotan la vía administrativa podrán ser impugnados ante el Poder*

*Judicial mediante el proceso contencioso-administrativo a que se refiere el artículo 148 de la Constitución Política del Estado". 5.4. Al respecto, resulta pertinente mencionar que, en nuestro ordenamiento jurídico, tanto la jurisprudencia como la doctrina, han atribuido a la figura de causar estado, un significado directamente relacionado con el de agotamiento de la vía administrativa. 5.5. La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N.º 3702-2013 Lima de fecha doce de marzo de dos mil quince, señala: "(...) si bien el artículo 218 inciso 1 literal e) de la Ley N.º 27444 establece que 'son actos que agotan la vía administrativa: e) los actos administrativos de los tribunales o Consejos Administrativos regidos por leyes especiales'; esta norma debe ser interpretada de manera concordante con el artículo 148 de la Constitución Política del Estado; y en ese sentido, debe entenderse que los actos que agotan la vía administrativa son los actos administrativos de los tribunales o Consejos Administrativos regidos por leyes especiales, que causen estado (...)" (décimo quinto considerando). En esta misma sentencia la Sala argumenta que: "(...) se entiende que un acto administrativo causa estado cuando la Administración ha emitido un pronunciamiento de fondo (derecho sustantivo) respecto a la petición de los administrados, en cada oportunidad que estos han interpuesto los medios impugnatorios establecidos por ley, en las instancias administrativas correspondientes, siendo por tanto susceptible de ser impugnado en la vía judicial (...)". 5.6. En la doctrina, cabe mencionar a Roberto Dromi³⁴, quien al explicar su postura sobre el agotamiento de la vía administrativa argumenta que: "como recaudo formal previo a la interposición de la acción se exige el agotamiento de la vía administrativa que se produce cuando sobre la pretensión del administrado recae una decisión administrativa definitiva que causa estado. Tal agotamiento de la vía administrativa se puede obtener, según la legislación procesal de que se trate, por medio de la reclamación administrativa previa, del recurso de reconsideración o de revocatoria o de la verificación previa del control de legitimidad. La resolución administrativa, además de definitiva y denegatoria, debe presentar el carácter de irreversible, irrecurrible e irreclamable y final dentro de las instancias administrativas". 5.7. De lo expuesto, se colige que tanto la jurisprudencia como la doctrina coinciden en la existencia de una estrecha relación entre causar estado y el agotamiento de la vía administrativa. Así, si el agotamiento de la vía administrativa se concibe como un producto del procedimiento de recursos impugnatorios; entonces causar estado y agotamiento de la vía administrativa tiene la misma extensión. 5.8. Por otro lado, cabe precisar que a diferencia de los particulares –a favor de quienes está diseñada la mayoría (no todos) de supuestos de excepción al agotamiento de la vía administrativa-, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat como Administración Tributaria está dotada de poder para establecer obligaciones y así satisfacer los intereses generales que está llamada a tutelar, por lo que la declaración de improcedencia de la demanda no implica una denegación de acceso a la justicia. 5.9. Sobre los efectos y alcances de la nulidad administrativa, la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en el artículo 12.1 señala lo siguiente: "La declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro" y en el artículo 13.1 prescribe que: "La nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él". **Sexto: Sobre el caso en concreto 6.1.** En cuanto a las causales*

vertidas en los **literales d) y e)**, corresponde tener presente que en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246-8-2012, de fecha veinticinco de mayo del dos mil doce materia de impugnación, se menciona que la Administración, a efecto de determinar la obligación tributaria sobre base presunta promedió las rentas netas de cinco empresas que consideró similares al recurrente, y el resultado obtenido lo atribuyó a este último como renta neta presunta del ejercicio dos mil tres, sobre la cual aplicó la tasa del Impuesto a la Renta y dedujo los pagos a cuenta del ejercicio actualizados; que en ese sentido, la Administración no aplicó debidamente el procedimiento establecido en el artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues esta norma contemplaba la aplicación de coeficientes para la determinación sobre base presunta, mas no así a la fijación de rentas netas promedio. Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal mencionada, se señala que la Administración no ha acreditado que las empresas seleccionadas tuvieran condiciones o características similares al recurrente en el ejercicio acotado, no obrando en autos documentación alguna que permita verificar ello; por ende, si bien la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta al haberse acreditado en el caso de autos la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario, el procedimiento seguido para efectuar la determinación de la obligación tributaria no se encuentra arreglado a ley, por lo que revocó la apelada en ese extremo y dejó sin efecto el reparo correspondiente. **6.2.** Siendo así, podemos afirmar que la resolución materia de nulidad en el presente proceso, no se trata de una decisión definitiva que impida la reanudación del procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta y se renueven aquellas actuaciones afectadas con invalidez, toda vez que el mismo Tribunal Fiscal reconoce en la resolución mencionada que la demandante gozaba de la potestad de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, por lo que tal prerrogativa puede ser ejercida nuevamente. **6.3.** Por lo tanto, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08246- 8-2012, de fecha veinticinco de mayo del dos mil doce, no genera estado para la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, porque dicha entidad puede reanudar el procedimiento de fiscalización si persisten las condiciones legales establecidas y si no las cumpliera, la imposibilidad jurídica de continuar el procedimiento no derivaría de una decisión que cause estado del Tribunal Fiscal con relación a la Sunat, sino directamente del propio ordenamiento. En consecuencia, la resolución impugnada no califica como acto que causa estado respecto a la posibilidad (o imposibilidad) fáctica y a la posibilidad (o imposibilidad) jurídica de la Sunat para reiniciar el procedimiento administrativo materia de autos. **6.4.** En tal sentido, la interpretación efectuada por la Sala Superior, y descrita en el apartado 4.2 que antecede, está en armonía con lo prescrito en el inciso 2 del artículo 109 del acotado Código Tributario, de aplicación al caso concreto por razón de temporalidad, según el cual los actos de la Administración Tributaria son nulos cuando sean dictados prescindiendo del procedimiento establecido. **6.5.** En ese contexto, es viable aseverar que no existió una aplicación indebida del artículo 148 de la Constitución Política del Estado ni una inaplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y del numeral 12.1 del artículo 12 y numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, ya que la controversia en el extremo objeto de análisis se circunscribió en dilucidar si la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -

Sunat cumplió con el procedimiento que establece la ley para determinar la obligación tributaria del contribuyente sobre base presunta, habiéndose concluido que, en el presente caso, la Administración Tributaria no acató lo que el ordenamiento jurídico de la materia le impone, por lo que debemos entender que corresponde retrotraer el procedimiento administrativo para que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat renueve su accionar afectado de invalidez. En consecuencia, las causales de los *literales d) y e)*, corresponden ser **desestimadas**. IV. Decisión: Por tales consideraciones, **mi voto** es porque se declare **infundado** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat**, de fecha uno de septiembre del dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos diecisiete; en consecuencia, **no se case** la sentencia de vista, de fecha veintidós de agosto del dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos dos; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre acción contenciosa administrativa; **se disponga** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial "El Peruano" conforme a ley; y, *se devuelvan los actuados*. **Señor Juez Supremo: Toledo Toribio.**

S.

Toledo Toribio

1 Obrante a fojas 317 del expediente principal

2 Obrante a fojas 302 del expediente principal

3 Obrante a fojas 239 del expediente principal

4 Obrante a fojas 155 del expediente administrativo.

5 Obrante a fojas 154 del expediente administrativo.

6 Obrante a fojas 145 del expediente administrativo.

7 Obrante a fojas 183 del expediente administrativo.

8 Obrante a fojas 173 del expediente administrativo.

9 Obrante a fojas 222 del expediente administrativo.

10 Obrante a fojas 305 del expediente administrativo.

11 Obrante a fojas 399 del expediente administrativo.

12 Obrante a fojas 448 del expediente administrativo.

13 Obrante a fojas 9 del expediente principal.

14 Obrante a fojas 239 del expediente principal.

15 Obrante a fojas 250 del expediente principal.

16 Obrante a fojas 302 del expediente principal.

17 Obrante a fojas 103 del cuaderno de casación.

18 Obrante a fojas 115 del cuaderno de casación.

19 De Pina, Rafael. (1940). Principios de Derecho Procesal Civil. México: Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.

- 20 Escobar Fornos, Iván. (1990). Introducción al proceso. Bogotá: Editorial Temis; p. 241.
- 21 Sentencia de fecha 14 de noviembre del 2005 (fundamento 11) emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 8125-2005-PHC/TC.
- 22 Sentencia de fecha 20 de junio de 2002 (fundamento 11) emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1230-2002-HC/TC.
- 23 Hinostroza Minguez, Alberto. (2003). Proceso Contencioso Administrativo. Lima: Gaceta Jurídica; p. 28
- 24 Como se cita en https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/rev_dig/revder/05/files/assets/basic-html/page98.html
- 25 Huapaya Tapia, Ramón. (2006). Tratado del Proceso Contencioso Administrativo. Lima: Jurista Editores; p. 447.
- 26 "Artículo 3º.- Requisitos de validez de los actos administrativos
- Son requisitos de validez de los actos administrativos:*
1. *Competencia.- Ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.*
 2. *Objeto o contenido.- Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos.*
- Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.*
3. *Finalidad Pública.- Adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor, sin que pueda habilitársele a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley. La ausencia de normas que indique los fines de una facultad no genera discrecionalidad.*
 4. *Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.*
 5. *Procedimiento regular.- Antes de su emisión, el acto debe ser conformado mediante el cumplimiento del procedimiento administrativo previsto para su generación".*
- 27 Guzmán Napurí, Christian. (2016). Manual del Procedimiento Administrativo General. Lima: Instituto Pacífico; p. 339.
- 28 Morón Urbina, Juan Carlos. (2011). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima: Gaceta Jurídica; p.165.
- 29 En: <http://dle.rae.es/?id=WPJkEZx>.
- 30 Flores Polo, Pedro. (2002). Diccionario Jurídico Fundamental. Lima: Editora Jurídica Grijley; p. 707.
- 31 Fundamento 2 del voto singular del Magistrado Vergara Gotelli en la sentencia expedida en el Expediente N.º 1127-2013-PHD/TC.
- 32 Obrante a fojas 134 del expediente principal.
- 33 Emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria el 18 de octubre del 2012.
- 34 En Derecho Administrativo. Tomo II. Gaceta Jurídica. Agosto del 2005. 1ª Edición Peruana. Lima p. 565-566.