por la parte demandante, Entel del Perú Sociedad Anónima (antes Nextel del Perú Sociedad Anónima); en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución de fecha ocho de setiembre de dos mil diecisiete, obrante a folios cuatros ochenta y ocho, que revocó la sentencia apelada contenida en la resolución de fecha treinta y uno de octubre de dos mil dieciséis, obrante de folios trescientos setenta y nueve, que declaró fundada la demanda y reformándola la declaro infundada en todos sus extremos; en los seguidos por la parte recurrente contra la Municipalidad Metropolitana de Lima, sobre proceso contencioso administrativo; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial "El Peruano" conforme a ley; y los devolvieron. Interviene como **Jueza Suprema ponente: Aranda Rodríguez. S.S.** ARANDA RODRÍGUEZ, VINATEA MEDINA, WONG ABAD, CARTOLIN PASTOR, **BERMEJO RÍOS.**

---

1 Expediente N° 00728-2008-PHC/TC de fecha 13 de octubre de 2008 – folios 6 y 7

2 Blume Fortini, Ernesto (1998). La Defensa de la Constitución a través de la Ordenanza Municipal. Lima: Editora Jurídica Grijley; página 75

3 Expediente N° 047-2004-AI/TC de fecha 24 de abril de 2006.

C-1866544-129

CASACIÓN N° 18752-2016 LIMA

Materia: NULIDAD DE RESOLUCIONES DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Cuando la Administración Tributaria no adopte la formalidad establecida para resolver lo que es materia de un pronunciamiento administrativo tributario, se deberá declarar nula la resolución y reponer el trámite administrativo al estado de emitir nuevas resoluciones administrativas previo cumplimiento del debido procedimiento administrativo tributario establecido por ley

Base Legal: artículo 109 numeral 2 del Código Tributario.

Lima, veinte de junio de dos mil dieciocho

LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: VISTA, con el acompañado, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos: Pariona Pastrana – Presidente, Arias Lazarte, Vinatea Medina, Toledo Toribio y Cartolin Pastor; con lo expuesto en el dictamen fiscal supremo; producida la votación con arreglo a la ley, se ha emitido la siguiente sentencia: I. MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN: En el presente proceso de impugnación de resolución administrativa, es objeto de pronunciamiento el recurso de casación interpuesto por la demandante **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat,** de fecha uno de septiembre del dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos cinco, contra la sentencia de vista de fecha veintitrés de agosto de dos mil dieciséis, obrante a fojas doscientos noventa y uno, que **revocó** la sentencia apelada de fecha veintidós de junio de dos mil quince, obrante a fojas doscientos diez, que declaró fundada la demanda; y **reformándola** la declaró **improcedente. II. FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO:** Esta Sala Suprema mediante la resolución de fecha veintiuno de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas ciento seis del presente cuaderno de casación ha declarado procedente el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat**, por las causales de: **a) Infracción normativa por inaplicación del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil;** sosteniendo que: **i)** El Colegiado Superior señala 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 y lo regulado en el citado artículo 109 del Código Tributario, dejando en evidencia el Colegiado que el fallo del Tribunal Fiscal debió ser "anulatorio" y no "revocatorio", dándoles con ello la razón y como consecuencia se cumple la finalidad de su pretensión; **ii)** aunado a ello, el Colegiado Superior exhorta al Tribunal Fiscal a modificar su Glosario de Fallos, en procura de lograr una predictibilidad y claridad en sus decisiones, para efectos de poder entenderlas, lo que significa que el fallo del Tribunal Fiscal es confuso, pues si bien declara que el procedimiento para determinar el tributo sobre base presunta no se ajustaba a ley, declara revocar la apelada y dejar sin efecto los valores, cuando lo correcto era declarar nulos los valores; sin embargo, en forma contradictoria decide declarar improcedente la demanda; y **iii)** con el fallo de improcedencia el Colegiado Superior no resuelve su pretensión, por el contrario, la deja en una peor situación de la que se encontraba al momento de interponer su demanda, pues primero le da la razón al establecer que la decisión del Tribunal Fiscal de "revocar" es errado y que lo correcto era declarar la "nulidad", para luego declarar improcedente su demanda, justamente porque su pretensión cumplía su finalidad; **b) Infracción normativa por inaplicación del inciso 6 del artículo 50 e inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil;** fundamentando lo siguiente: **i)** La sentencia de vista incurre en incongruencia procesal externa, toda vez que al haber verificado que efectivamente el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad, mas no la revocación de los actos administrativos impugnados, lo que tenía que hacer era confirmar la apelada y en consecuencia estimar la demanda, ya que precisamente ese era el fundamento principal de la misma, pero de ningún modo declararla improcedente; y **ii)** la sentencia de vista incurre en incongruencia procesal interna, pues en principio refiere que de acuerdo al artículo 109, numeral 2, del Código Tributario, son nulos los actos administrativos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, agregando que el procedimiento de determinación sobre base presunta no se ajusta al procedimiento establecido en el artículo 69 del referido código; sin embargo, sostiene que pese al vicio incurrido por el Tribunal Fiscal, la Sunat debía entender que la expresión "dejar sin efecto" los valores equivale a "declararlos nulos", es decir, que el fallo revocatorio era uno de nulidad y en tal virtud tenía que proceder a renovar el acto viciado; ello evidencia una incoherencia entre los fundamentos de la sentencia; **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 "Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo";** argumentando que: **i)** La sentencia de vista vulnera el principio de tutela jurisdiccional efectiva, en razón de que pese a haberse cumplido la finalidad de su pretensión decide emitir una sentencia inhibitoria (improcedencia); **ii)** el Colegiado Superior sustenta que el error incurrido por la Administración Tributaria significaba la nulidad del acto impugnado en instancia administrativa, de conformidad al numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, y recomienda al Tribunal Fiscal modificar su "Glosario de Fallos" para efectos de alinearlo al citado código y no generar confusión, con lo cual le daba la razón y como consecuencia de ello se cumplía con la finalidad de su pretensión; **iii)** a todas luces la decisión del Tribunal Fiscal es una definitiva y que causa estado, conforme al artículo 148 de la Constitución Política del Estado, y fue emitida por el máximo superior administrativo, que no puede ser impugnada administrativamente, lo cual la habilita a ser impugnada judicialmente; **iv)** el Colegiado Superior, al declarar improcedente la demanda, vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva, pues no se está pronunciando en forma favorable o desfavorable sobre su pretensión, sino que está emitiendo una decisión inhibitoria, sustrayéndose así de su obligación como Estado de administrar justicia, incumpliéndose con la finalidad de la tutela judicial que es la satisfacción de los derechos o intereses de los particulares; **v)** con el fallo emitido no se cumple con la finalidad de todo proceso judicial, esto es, resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ya que el fallo inhibitorio los ha dejado en incertidumbre, pues por un lado les da la razón y luego declara improcedente la demanda; y **vi)** el proceso contencioso administrativo tiene dos finalidades: (i) el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública, y (ii) la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados; en el presente caso no se ha cumplido con la segunda finalidad, pues si bien el Colegiado Superior reconoce que el fallo del Tribunal Fiscal debió ser de nulidad y no revocatorio (con lo cual cumple la primera finalidad del control jurídico); finalmente, declara improcedente su demanda y no ordena al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución declarando la nulidad de las resoluciones de la Administración y así darles la oportunidad de volver a determinar sobre la base presunta; **d) Infracción normativa por indebida aplicación del artículo 148 de la Constitución Política del Estado;** alegando que: **i)** La resolución impugnada del Tribunal Fiscal contiene una decisión definitiva emitida en última instancia administrativa que revoca la resolución de intendencia y los valores, concluyendo de ese modo con el proceso contencioso tributario; **ii)** también causa estado la misma resolución al producir un estado de indefensión a la Sunat, al no disponer la nulidad del acto viciado a efectos de renovar el mismo y determinar el impuesto a la renta sobre base presunta del ejercicio dos mil tres, en virtud a su facultad de fiscalización y determinación; y **iii)** el declarar improcedente la demanda conlleva a 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 de determinación -vía reenvío-, al encontrarse impedida por la resolución del Tribunal Fiscal, y por otro lado, la sentencia de vista le impide obtener una sentencia de fondo, pese a que ha indicado que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal es contrario al Código Tributario y a la Ley del Procedimiento Administrativo General; y **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", precisando que: **i)** Los artículos inaplicados establecen que los actos de la administración serán nulos cuando se dicten sin respetar el procedimiento tributario establecido, lo cual conlleva a la nulidad de los actos posteriores a aquel acto viciado, así como retrotraer los actuados a la fecha de ocurrencia de la nulidad (reenvío), para que la Administración renueve el acto viciado conforme a ley; sin embargo, la sentencia de Vista declara improcedente la demanda convalidando el fallo del Tribunal Fiscal, que no solo es arbitrario, sino que es confuso e incongruente; y **ii)** la sentencia de vista debió amparar la demanda y declarar nula la resolución impugnada del Tribunal Fiscal, disponiendo el reenvío de los actuados a efectos de que la Sunat renueve el acto viciado; sin embargo, con la decisión inhibitoria convalida un fallo del Tribunal Fiscal oscuro y ambiguo, e implícitamente infringe las normas prenotadas. III. CONSIDERANDO: **Proceso contencioso administrativo PRIMERO:** Conforme al artículo 148 de la Constitución Política del Perú, las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa. Precisa Danós Ordóñez[1] que esta consagración constitucional del proceso contencioso administrativo cumple los objetivos siguientes: I) garantiza el equilibrio entre los poderes del Estado, pues permite que las decisiones de la administración pública, de cualquiera de los tres niveles de gobierno, puedan ser revisadas por el Poder Judicial; II) refuerza el principio de legalidad que fundamenta a la administración pública, pues todo acto administrativo debe ceñirse al ordenamiento jurídico vigente, lo cual debe ser verificado por el Poder Judicial; III) consagra el derecho de los administrados a cuestionar las decisiones administrativas ante el órgano judicial competente, lo cual satisface el derecho a la tutela judicial efectiva; IV) establece una tácita reserva constitucional para que el control jurisdiccional de los actos administrativos exclusivamente a través del proceso contencioso administrativo; V) no existen normas que excluyan a los actos administrativos del control jurisdiccional. Según Huapaya Tapia[2], "Precisamente, el ordenamiento ha diseñado una serie o gama de medios de control de la Actuación de la Administración Pública, destinados a garantizar y efectivizar su sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Uno de estos medios es el denominado control jurisdiccional de la Administración Pública, y dentro de este rubro se posiciona el denominado proceso contencioso administrativo, como medio ordinario de control jurisdiccional de la actuación de la Administración Pública y del sometimiento de los fines que la justifican". **SEGUNDO:** Bajo ese orden de exposición, y en mérito a lo reconocido en el artículo 45 de la Carta Fundamental, la administración pública ejerce poder con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen, evitar proscribir la arbitrariedad y del abuso del poder; a partir de ello, el Poder Judicial ejerce control jurídico sobre los actos de aquella. Por su parte, el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS[3], indica que la finalidad de la acción contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo prevista en el artículo 148 de la Constitución Política es 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. Como se observa, el proceso contencioso administrativo surge como la manifestación del control judicial que debe existir sobre las actuaciones de las entidades administrativas, entre ellas, los actos administrativos, el silencio administrativo y las actuaciones materiales administrativas, protegiendo al administrado frente a errores, de forma y de fondo, que pueden cometerse al interior de un procedimiento administrativo. **Demanda: Pretensión y fundamentos TERCERO:** A través de la demanda de autos, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat sostiene como pretensión principal que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013 de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece en cuanto dispone revocar la Resolución de Oficina Zonal N° 196-014-0000397, en el extremo referido al reparo por presunción de ventas omitidas por diferencias de inventarios, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000023 a 192-003-0000030, 192- 003-0000032 a 192-003-0000034 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000039 a 192-002-0000046, 192-002-0000048 a 192-002-0000050 y en dicho extremo las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000031 y N° 192-003-0000035 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000-047 y N° 192-002-0000051. Como pretensión accesoria, que se ordene al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución declarando la nulidad parcial de la Resolución de Oficina Zonal N° 192-014-0000397 en el extremo referido a los valores dejados sin efecto y ordena que la Sunat emita nuevo pronunciamiento sobre el particular. **CUARTO:** Como fundamentos de la demanda, indica que al emitir la Resolución N° 16326-4-2013, el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad de lo actuado en virtud del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, criterio compartido por el mismo Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, correspondiendo que, a su vez declarara la nulidad parcial de la aplicación de la base presunta o remitir los actuados para que la Administración Tributaria pueda efectuar la reliquidación de acuerdo al procedimiento legal establecido en el artículo 69 del Código Tributario. Agrega que la actuación del Tribunal Fiscal vulnera los principios de seguridad jurídica, debido proceso e igualdad, ya que en anteriores oportunidades en casos análogos emitió el fallo de anular; no obstante, en el presente caso emitió fallo de revocar vulnerando lo dispuesto en el artículo 154 del Código Tributario, que lo obliga a convocar a Sala Plena y emitir resolución de observancia obligatoria en casos que pretenda variar su criterio jurisprudencial anterior, lo cual no ocurrió en el caso de autos. **Resoluciones expedidas en sede de instancia: Decisiones y fundamentos QUINTO:** El Juez de primera instancia declaró fundada la demanda, por resolución de fecha veintidós de junio de dos mil quince, sosteniendo básicamente que de los fundamentos de la cuestionada Resolución N° 16326-4-2013 se verifica que el fallo aplicado por el Tribunal Fiscal no resulta apropiado para el caso concreto, toda vez que el supuesto no configura como tal, pues si bien la Administración Tributaria aplicó el procedimiento sobre base presunta, se prescindió del procedimiento establecido legalmente para determinar la obligación tributaria, concluyendo que los valores emitidos adolecían de vicio al haberse emitido sin seguirse el procedimiento legalmente establecido, lo cual es sancionado con nulidad en atención a lo previsto en el artículo 109 numeral 2 del Código Tributario, no correspondiendo dejar sin efecto los valores tributarios emitidos, es decir, en lugar de ordenar que la Sunat emita un nuevo pronunciamiento respecto a la determinación de tributos sobre la base presunta, dejó sin efecto los valores tributarios sin llegar a la conclusión de que la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización es inexistente. **SEXTO:** No obstante, por sentencia de vista de fecha veintitrés de agosto de dos mil dieciséis, la Sala Superior resolvió revocar la sentencia apelada y reformándola declaró improcedente la misma, bajo el sustento de que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013 del veinticinco de octubre de dos mil trece estableció que si bien la Administración se encontraba facultada para determinar en virtud a la base presunta reparos al impuesto general a las ventas de los períodos de enero a diciembre de dos mil uno, por haber detectado diferencias de inventarios; ello debía hacerse siguiendo el procedimiento establecido por ley; sin embargo, en el caso concreto, este no se siguió acorde con lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario. La decisión del Tribunal Fiscal no se funda en un error de fondo que haga injusta la sentencia apelada, sino, más bien, en un defecto de forma del procedimiento vinculado con el cálculo del monto a reparar, lo cual provoca la nulidad del citado valor para retrotraer el procedimiento de determinación al instante mismo en que se cometió el error, de conformidad en lo previsto en el artículo 109 numeral 2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En ese sentido, lo decidido por el Tribunal Fiscal no importa un indebido recorte de su facultad de fiscalizar y determinar la deuda tributaria, sino un acto administrativo que no ha causado estado; de lo que resulta que la demanda que postula su nulidad no cumple con el requisito establecido en el numeral 2 del artículo 427 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, correspondiendo que se declare improcedente la demanda. **SÉPTIMO:** Conforme lo señala el numeral 4 del artículo 388 del Código Procesal Civil corresponde analizar primero el pedido casatorio anulatorio, es decir, calificar previamente las denuncias de carácter procesal a efectos de determinar la validez de la sentencia de vista, o determinar si por el contrario incurre en defectos insubsanables que motivan su nulidad, correspondiendo ordenar la renovación del citado acto procesal. SOBRE LAS INFRACCIONES DE ORDEN PROCESAL: artículos I y III del Título Preliminar, 50 numeral 6 y 122 numeral 4 del Código Procesal Civil y el artículo 139, numeral 3, de la Constitución Política del Estado **OCTAVO:** El artículo 139 numeral 3 de nuestra Constitución Política, consagra como principio rector de la función jurisdiccional, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, la observancia del debido proceso; el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que, su tramitación garantice a las personas involucradas en él, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración[4]; y a su vez, se garantice el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva; derechos que se encuentran consagrados también en los artículos I y III del Título Preliminar del Código Procesal Civil. Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación, consagrado por el artículo 139 numeral 5 de la Carta Política, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del

juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógica y razonablemente, en base a los hechos acreditados en el proceso y al derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia. La finalidad de esta garantía 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. El principio denominado motivación de los fallos judiciales, constituye un valor jurídico que rebasa el interés de los justiciables por cuanto se fundamenta en principios de orden jurídico, pues la declaración del derecho en un caso concreto, es una facultad del Juzgador que por imperio del artículo 138 de la Constitución Política del Estado, impone una exigencia social de que la comunidad sienta como un valor jurídico, denominado, fundamentación o motivación de la sentencia; el mismo que se encuentra consagrado no solo en el citado artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Estado, sino también en artículos 122 numerales 3 y 4, y 50 numeral 6 del Código Procesal Civil. **NOVENO:** Absolviendo la presente denuncia, se desprende que la sentencia de la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima se sustenta en: i) Mediante la resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013, se revocó la resolución de la Administración Tributaria y se dejó sin efecto los valores impugnados; ii) en el caso de autos si se había configurado la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, encontrándose habilitada a determinar sobre base presunta el impuesto a la renta del ejercicio fiscalizado; iii) no obstante, no se aprecia que la Administración Tributaria hubiese efectuado las verificaciones adicionales que permitiesen corroborar el hecho cierto atribuido al contribuyente, y que validen la determinación de ingresos omitidos en función del procedimiento de presunción previsto por el artículo 70 del Código Tributario; iv) la decisión del Tribunal Fiscal no se funda en un error de fondo que haga injusta la sentencia apelada, sino, más bien, en un defecto de forma del procedimiento vinculado con el cálculo del monto a reparar, lo cual provoca la nulidad del citado valor, de conformidad con lo previsto por el artículo 109 numeral 2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; v) la decisión del Tribunal Fiscal no implica un indebido recorte de la facultad fiscalizadora y de determinar la deuda tributaria, sino un acto administrativo que no causa estado; por lo que la demanda resulta improcedente; vi) además, según el "Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal", aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-06, la expresión "dejar sin efecto" los valores equivale a "declararlos nulos". **DÉCIMO:** De lo expuesto se aprecia que se declaró improcedente la demanda, porque la Sala Superior interpretó el fallo emitido por el Tribunal Fiscal a la luz de lo dispuesto por el artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, estableciendo que el defecto advertido es uno de forma, mas no un error de fondo, de lo cual no se evidencia la alegada incongruencia procesal interna. Ahora bien, respecto a la incongruencia procesal externa que denuncia la recurrente, los argumentos que la sustentan se encuentran dirigidos a rechazar el fallo emitido por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 16326-4-2013, solicitando se efectúe una debida interpretación de los términos "revocar" y "dejar sin efecto", lo cual resulta absolutamente atendible por constituir argumentos de fondo en el presente proceso, por tanto se analizarán conjuntamente con las pretensiones revocatorias. En dicho contexto, aun cuando el acierto o desacierto del criterio sostenido por el ad quem puede ser objeto de valoración por esta Suprema Sala, en atención a la interpretación de las normas jurídicas aplicables al caso, ello no deja de lado que las razones expuestas por este órgano jurisdiccional hayan cumplido con el estándar de motivación exigido por nuestro ordenamiento jurídico, independientemente de su mérito; razón por la cual debe **desestimarse** este extremo del recurso. **SOBRE LAS CAUSALES DE NATURALEZA MATERIAL: Infracción del artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1 de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, y del numeral 2 del artículo 109, del numeral 12.1 del artículo 12, del numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley N° 27444 DÉCIMO PRIMERO:** Conforme a lo establecido en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú y artículo 1 de la Ley N° 27584, las resoluciones administrativas que causan estado, es decir, que agoten o pongan fin a la vía administrativa, en tanto establecen de forma definitiva la voluntad de la administración, son susceptibles de impugnación mediante el proceso contencioso administrativo, mecanismo para control judicial de legalidad de la actividad de la Administración Pública, en estricto resguardo de los derechos fundamentales a un debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva. En tal sentido, el artículo 157 del Código Tributario establece: "La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley Nº 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo."; mientras que, el artículo 20 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, indica que: "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. (…)". **DÉCIMO SEGUNDO:** Bajo dicho marco normativo, podemos interpretar que "causar estado" debe ser entendido como la condición que adquieren los actos de la Administración Pública cuando contra ellos ya no es posible ejercer recurso administrativo alguno para su modificación o anulación, siendo éste el último pronunciamiento de la Administración. Asimismo, como lo ha establecido este Supremo Tribunal la expresión "causar estado" empleada en el texto constitucional no puede ser restringida únicamente a los términos procedimentales descritos en el párrafo precedente, pues su sentido interpretativo no se limita únicamente a la imposibilidad de cuestionar la actuación de la administración dentro del procedimiento administrativo, sino, además, a la existencia de una modificación o impacto en la esfera jurídica del administrado que goza de carácter definitivo, esto es, que implique una afectación a sus intereses de carácter concluyente o rotundo. En este sentido, el sometimiento de una actuación administrativa al proceso judicial previsto en el artículo 148 de la Constitución Política del Estado, requerirá también que lo decidido en ella ostente ésta condición determinante, en el sentido, que implique una injerencia en la esfera jurídica del administrado de características conclusivas."[5] **DÉCIMO TERCERO: Materia Controvertida** En el presente caso, tal y como se ha señalado en la parte expositiva de la presente, la demandante impugna Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013 de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece que resolvió revocar la Resolución de Oficina Zonal N° 196-014-0000397, en el extremo referido al reparo por presunción de ventas omitidas por diferencias de inventarios, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000023 a 192-003-0000030, 192- 003-0000032 a 192-003-0000034 y las Resoluciones de Multa N° 192-002- 0000039 a 192-002-0000046, 192-002-0000048 a 192-002-0000050 y en dicho extremo las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000031 y N° 192-003-0000035 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000-047 y N° 192-002-0000051, cuando debía declarar la nulidad de los mismos y ordenar el reenvío a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, a fin de no vulnerar su facultad fiscalizadora y sancionadora. **DÉCIMO CUARTO:** En aplicación del Glosario de Fallos, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013 resolvió revocar y dejar sin efecto los valores por no haberse cumplido con el procedimiento de la base presunta prevista en los numerales 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario, es decir, se dejaron sin efecto valores por motivo de orden procedimental, sin embargo, no dispuso el reenvío a la Autoridad Administrativa para que subsane el vicio advertido. En efecto, mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-06 del Tribunal Fiscal, de fecha diecisiete de mayo de dos mil diez, se aprobó el Glosario de Fallos[6], el mismo que en su numeral 28 estableció que:

	SUPUESTO	FALLO
28	Cuando la Administración no cuenta con causal y/o no ha seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta.	Revocar la apelada y dejar sin efecto el valor

Según este, cuando se detecte que la Administración Tributaria no ha cumplido con seguir el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta para el cálculo de una obligación tributaria, se ordenará "revocar la (resolución) apelada y dejar sin efecto el valor", entendiéndose, con ello, la culminación del proceso administrativo, no siendo necesaria la determinación de un nuevo valor. **DÉCIMO QUINTO:** Sin embargo, la conclusión arribada en el citado glosario no se condice con el uso, aplicación y consecuencias que la doctrina y el ordenamiento jurídico procesal y/o procedimental reconocen a los términos "revocar" y "anular"; por ello este Supremo Tribunal estima pertinente analizar cómo se definen dichos conceptos. **DÉCIMO SEXTO:** En principio, conviene analizar la diferencia entre la revocación y nulidad a nivel administrativo, así respecto a la **revocación del acto administrativo**, el doctor Juan Carlos Morón Urbina señala que "la institución de la revocación consiste en la potestad que la ley confiere a la administración para que, en cualquier tiempo, de manera directa, de oficio o a pedido de parte y mediante un nuevo acto administrativo modifique, reforme, sustituya o extinga los efectos jurídicos de un acto administrativo conforme a derecho, aun cuando haya adquirido firmeza debido a que su permanencia ha devenido —por razones externas al administrado— en incompatible con el interés público tutelado por la entidad."[7]; por su parte, Dromi agrega que es "la declaración unilateral de un

órgano en ejercicio de la función administrativa por la que se extingue, sustituye o modifica un acto administrativo por razones de oportunidad o de ilegitimidad, puede ser total o parcial, con sustitución del acto extinguido o sin ella"[8]; ello es concordante con lo establecido en el artículo 203 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General[9]. Siendo así, en tanto el Derecho Administrativo Peruano se desarrolla dentro de una sociedad cambiante, resulta necesaria la adaptabilidad del mismo a fin de alcanzar el bienestar general común en cualquier momento. Por tanto, para que un acto administrativo no sea revocado, éste debe contener decisiones administrativas que no vulneren derechos inherentes a los administrados ni colisionen con el interés público, no solo al momento de la emisión de dicho acto administrativo sino durante toda su vigencia dentro del ordenamiento jurídico. **DÉCIMO SÉPTIMO:** Por su parte, en cuanto a la **nulidad de los actos administrativos**, el artículo 10 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, regula las causales de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, consistentes en: a) Contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias (la más grave de las infracciones en la que puede incurrir un acto administrativo al vulnerar el marco de la juricidad en la que debe desenvolverse la actuación de la Administración); b) el defecto o la omisión de alguno de los requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14; c) los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición; d) los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal o que se dicten como consecuencia de la misma. El artículo 12 señala los efectos de una declaratoria de nulidad administrativa, la cual principalmente tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, poniendo a salvo aquellos derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro. Indica además que los administrados no se encontrarán obligados a su cumplimiento, mientras que los servidores públicos no podrán disponer su ejecución, precisando finalmente, que de ser imposible retrotraer sus efectos, dará lugar a la responsabilidad de quien dictó el acto, y de ser el caso, originará una indemnización para el afectado. Asimismo, el artículo 13 de la citada norma establece que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculadas a él. De lo expuesto, debe entenderse que vía nulidad, se pretende que el acto administrativo impugnado nunca existió, debiéndose retrotraer todos los efectos jurídicos que haya podido generar hasta el momento en el que se emitió. Esto, con el objetivo de revertir la afectación en la que incurrió dicho acto administrativo en agravio de un administrado o del interés general. **DÉCIMO OCTAVO:** A nivel procesal también podemos diferenciar los conceptos anular y revocar cuando se actúa resolviendo un recurso de apelación, así la Primera Disposición Final de la Ley del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 dispone la aplicación supletoria del Código Procesal Civil. Dicho Código Adjetivo regula el uso de los términos "anular" y "revocar", por ejemplo, el artículo 171 señala: "La nulidad se sanciona sólo por causa establecida en la ley. Sin embargo, puede declararse cuando el acto procesal careciera de los requisitos indispensables para la obtención de su finalidad. (…)". Debiendo entenderse que, al declarar la nulidad de una resolución judicial, se extingue no solamente la resolución en sí, sino también los efectos que haya podido generar dicha resolución, en tanto, ésta incurría en alguna causa de nulidad previamente señalada en la ley o no cumplía con alguno de los requisitos para la consecución de su fin. Por su parte, el artículo 355 del mismo Código establece que: "Mediante los medios impugnatorios las partes o terceros legitimados solicitan que se anule o revoque, total o parcialmente, un acto procesal presuntamente afectado por vicio o error." Esta norma legal se propone dotar de un sistema de protección a cualquier sujeto que considere que el acto procesal emitido por una instancia judicial se ha visto afectado por vicio o error, permitiendo **anular** dicho pronunciamiento, con lo cual, este dejaría de existir en el ordenamiento jurídico o también **revocar** el mismo, en dicho caso, el Superior que resuelva la solicitud deberá pronunciarse respecto al sentido correcto que estime debe contener el acto procesal, así como las razones que le permitieron concluir de dicha manera. A mayor abundamiento, en el voto formulado por el Magistrado Vergara Gotelli, en el Expediente N° 01127-2013-PHD/TC se efectúa también una distinción entre los términos revocatoria y nulidad, en los siguientes términos: "La revocatoria está referida a un error en el razonamiento lógico jurídico -error in iudicando o error en el juzgar-, correspondiéndole al superior la corrección de dicho razonamiento que se reputa como errado. (…) El instituto de la nulidad en cambio suele definirse como la sanción de invalidación que la ley impone a determinado acto procesal viciado, privándolo de sus efectos jurídicos por haberse apartado de los requisitos o formas que la ley señala para la eficacia del acto. Es importante dejar establecido que la función de la nulidad en cuanto sanción procesal no es la de afianzar el cumplimiento de las formas por la forma misma sino el de consolidar la formalidad necesaria como garantía de cumplimiento de mínimos exigidos por la ley. Por tanto es exigible la formalidad impuesta por la ley y detestable el simple formalismo por estéril e ineficaz."[10] En síntesis, el término nulidad debe ser entendido como "la falta de aplicación o la aplicación errónea de la norma procesal, lo que conlleva a la invalidez de los efectos del acto procesal, siempre que la causal que amerita tal sanción se encuentre establecida expresamente en el ordenamiento jurídico o que el acto procesal en cuestión no reúna los requisitos necesarios para la obtención de su finalidad"[11]; mientras que revocación, "(…) significa la pérdida de eficacia del acto o del proceso. (…) a fin de sustituirla por otra."[12] **DÉCIMO NOVENO:** Nótese, que a nivel procedimental el artículo 217 numeral 217.2 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, dispone respecto a la resolución que resuelve un recurso de apelación, en sede administrativa, que: "217.2 Constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad, además de la declaración de nulidad, resolverá sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que el vicio se produjo.", entendiéndose que el pronunciamiento del órgano superior administrativo deberá optar por: I. Resolver el fondo del asunto, en cuyo caso podrá confirmar o revocar lo resuelto por el inferior jerárquico; o II. Declarar la nulidad y reponer el procedimiento al estado en que se produjo el vicio, al no existir elementos suficientes para resolver el fondo del asunto controvertido. **VIGÉSIMO:** Siendo ello así, habiendo conceptualizado y entendido los conceptos de "nulidad" y "revocar" a la luz de lo dispuesto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley del Proceso Contencioso Administrativo y Código Procesal Civil, podemos concluir que el sentido otorgado por el Tribunal Fiscal en el numeral 28 de su Glosario de Fallos a los términos "revocar" y "dejar sin efecto", es contrario al efecto establecido en el ordenamiento procesal y/o procedimental vigente; en tal sentido, el Tribunal Fiscal debió declarar nulos los valores emitidos por la Administración Tributaria, pues al momento de su emisión no habían cumplido con las exigencias formales establecidas, por ello correspondía ordenar a la Administración Tributaria reponer el procedimiento respectivo y emitir nuevas resoluciones con arreglo a ley. Sobre todo si, del análisis del artículo 217 numeral 217.2 de la Ley N° 27444, concordante con el artículo 150 del Código Tributario, cuando el Tribunal Fiscal conoce un recurso de apelación y constata la existencia de vicios de nulidad, éste además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; mientras que, cuando no sea posible dicho pronunciamiento de fondo, debe disponer la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad; por lo tanto, lo dispuesto en el numeral 28 del Glosario de Fallos respecto a que al no haberse seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto el valor, no es acorde con lo indicado, pues la prescindencia del procedimiento correspondiente constituye un vicio de nulidad, en cuyo caso resulta necesario que el Tribunal Fiscal anule la resolución apelada y emita pronunciamiento sobre el fondo o, al no encontrar elementos suficientes, reponga el procedimiento al estado en que se produjo el vicio. Así, tanto el pronunciamiento del Tribunal Fiscal como el extremo señalado de su glosario de fallos colisiona con la facultad fiscalizadora y sancionadora de la Administración Tributaria, en tanto, el Tribunal Fiscal impide que ésta efectúe la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta que le corresponde respecto al contribuyente fiscalizado. **VIGÉSIMO PRIMERO:** En consecuencia, para este supuesto, en el que la Administración Tributaria "no ha seguido con el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta" el Tribunal Fiscal además de emitir un pronunciamiento anulatorio respecto de las resoluciones de determinación y multas cuestionadas, debió ordenar a la Administración emitir nuevos valores con arreglo a ley y en observancia del procedimiento establecido. Ello se condice con lo dispuesto por el artículo 109 numeral 2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual establece que: "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; (…)". **VIGÉSIMO SEGUNDO:** En concreto, cuando la Administración Tributaria no adopte la formalidad establecida para resolver lo que es materia de un pronunciamiento administrativo tributario, se deberá declarar nula la resolución y reponer el trámite administrativo al estado de emitir nuevas resoluciones administrativas previo cumplimiento del debido procedimiento administrativo tributario establecido por ley. En consecuencia,

este Supremo Tribunal exhorta a la Sala Plena del Tribunal Fiscal a modificar en tal sentido su Glosario de Fallos, otorgando a los términos "revocar" y "dejar sin efecto" el significado o interpretación acorde con el ordenamiento procesal vigente conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes. **VIGÉSIMO TERCERO:** En el caso de autos la recurrente impugna la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013 la cual resolvió las controversias suscitadas con el administrado Fernando Roque Quispe, determinado que si bien este incurrió en la causal establecida en los numerales 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario, la autoridad Administrativa a efectos de proceder a la determinación sobre base presunta no observó el procedimiento legalmente establecido en el artículo 69 del mismo código a fin de determinar la ventas omitidas. Producto de dicho análisis efectuado, dispuso: Revocar la Resolución de Oficina Zonal N° 196-014-0000397 del dieciocho de abril de dos mil cinco, en el extremo al reparo por presunción de ventas omitidas por diferencia de inventarios, y DEJA SIN EFECTO la Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000023 a 192-003-0000030, 192-003-0000032 a 192-003-0000034 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000039 a 192-002-0000046, 192-002-0000048 a 192-002-0000050 y en dicho extremo las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000031 y 192-003-000035 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000047 y 192-002-0000051". Del desarrollo de la referida resolución se advierte que el Tribunal Fiscal ha señalado que la Administración detectó diferencias de inventarios de productos, constatando que el obligado tributario habría incurrido en las causales establecidas en los numerales 2 y 4 del artículo 64 del Código Tributario. Por lo que a efectos de determinarse el importe de ventas omitidas para efectos de impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta consideró valores unitarios promedio por cada producto, multiplicando dichos valores por el número de existencias que constituyen la diferencia de inventarios hallada. En ese sentido, la Administración no aplicó debidamente el procedimiento establecido en el artículo 69 del Código Tributario. **VIGÉSIMO CUARTO:** En efecto, el Tribunal Fiscal falla revocando la resolución de la Administración y dejando sin efecto los valores determinados, emite así un pronunciamiento sobre el fondo del asunto en controversia, en tanto, modifica la situación jurídica del contribuyente Roque Quispe Fernando respecto a los tributos y multas a pagar que se le habían determinado. Siendo el caso, que después de lo resuelto por el referido tribunal, ya no le correspondería que se efectúe la determinación sobre base presunta que originariamente había determinado la Administración Tributaria. Sin embargo, tal y como se ha señalado en los considerandos precedentes, este Supremo Tribunal considera que cuando el Tribunal Fiscal falla revocando la resolución apelada y deja sin efecto los valores involucrados, se debe interpretar que se deberá declarar la nulidad de estos valores, y habilitar a la Administración Tributaria para emitir nuevas resoluciones. Con ello, no se estaría recortando la facultad recaudadora y fiscalizadora de la Administración Tributaria, dado que esta puede determinar la obligación tributaria que le corresponde a la contribuyente en observancia del procedimiento establecido. **VIGÉSIMO QUINTO:** Además, el fallo contenido en la Resolución N° 16326-4-2013, en tanto, utilizó de forma incorrecta el término "revocar" contraviene los principios de seguridad jurídica, predictibilidad y razonabilidad; dado que, origina que el administrado no reciba una respuesta predecible y razonable ante una omisión como "no seguir con el procedimiento para determinar la obligación tributaria sobre base presunta", peor aún, emite un pronunciamiento que no solo se aparta de las interpretaciones efectuadas en los considerandos previos sino que además genera un perjuicio para la Administración Tributaria al recortar las facultades conferidas por el Código Tributario, como lo son la facultad de determinación de la deuda tributaria así como la fiscalizadora. **VIGÉSIMO SEXTO:** De las consideraciones expuestas, se concluye que se debe declarar la nulidad de los valores impugnados y ordenar a la Administración Tributaria que emita unos nuevos valores siguiendo el procedimiento que corresponde respecto a las obligaciones tributarias de Fernando Roque Quispe, motivo por el cual debe declararse **fundado el recurso de casación** formulado por la recurrente Sunat. **VIGÉSIMO SÉPTIMO:** En consecuencia, de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, debe casarse la sentencia de vista y actuando en sede de instancia debe confirmarse la sentencia apelada que resuelve declarar fundada la demanda, y en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013, de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece, en cuanto dispone revocar la Resolución de Oficina Zonal N° 196-014-0000397 del dieciocho de abril de dos mil cinco, en el extremo referido al reparo por presunción de ventas omitidas por diferencia de inventarios, y dejar sin efecto la Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000023 a 192-003-0000030, 192-003-0000032 a 192-003-0000034 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000039 a 192-002-0000046, 192-002-0000048 a 192-002-0000050 y en dicho extremo las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000031 y 192-003-000035 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000047 y 192-002-0000051; asimismo, ordena que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento declarando la nulidad de la Resolución de Oficina Zonal N° 196-014-0000397 del dieciocho de abril de dos mil cinco, y de los valores antes citados, a efectos de que la Administración Tributaria realice nuevamente el procedimiento para determinar la obligación sobre base presunta **IV. DECISIÓN:** En base a las consideraciones expuestas, declararon: **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat,** de fecha uno de septiembre de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos cinco; en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista de fecha veintitrés de agosto de dos mil dieciséis, obrante a fojas doscientos noventa y uno, y actuando en sede de instancia: **CONFIRMARON** la sentencia apelada de fecha veintidós de junio de dos mil quince, que declaró **FUNDADA LA DEMANDA**; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013, de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece, en cuanto dispone revocar la Resolución de Oficina Zonal N° 196-014-0000397 del dieciocho de abril de dos mil cinco, en el extremo referido al reparo por presunción de ventas omitidas por diferencia de inventarios, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000023 a 192-003-0000030, 192-003-0000032 a 192-003-0000034 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000039 a 192-002-0000046, 192-002-0000048 a 192-002-0000050 y en dicho extremo las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000031 y 192-003-000035 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000047 y 192-002-0000051; asimismo, **ordena** que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento declarando la nulidad de la Resolución de Oficina Zonal N° 196-014-0000397 y de los valores antes citados, disponiendo que la Administración Tributaria realice nuevamente el procedimiento para determinar la obligación sobre base presunta; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial "El Peruano"; en los seguidos por la recurrente contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre impugnación de resolución administrativa; y los devolvieron. Interviene como ponente el señor **Juez Supremo: Vinatea Medina.** S.S. PARIONA PASTRANA, ARIAS LAZARTE, VINATEA MEDINA, CARTOLIN PASTOR. **EL VOTO EN DISCORDIA DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO TOLEDO TORIBIO ES COMO SIGUE: VISTOS;** con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo: **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 cinco, contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintitrés de agosto del dos mil dieciséis, obrante a fojas doscientos noventa y uno, que **revocó** la sentencia apelada, de fecha veintidós de junio del dos mil quince, obrante a fojas doscientos diez que declaró fundada 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 seis 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 1 de la Ley N° 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° 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 veintidós, mediante la cual la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat, postula como pretensión principal que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013, de fecha veinticinco de octubre del dos mil trece, en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N° 196-014-0000397/SUNAT, de fecha dieciocho de abril del dos mil cinco en el extremo referido a los reparos por presunción de ventas omitidas por diferencias de inventarios, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000023 a 192-003-0000030, 192-003-0000032 a 192-003-000034 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000039 a 192-002-0000046, 192-002-0000048 a 192-002-0000050 y en dicho extremo las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000031

y N° 192-003-0000035 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000 047 y N° 192-002-0000051 y como pretensión accesoria, se ordene al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución declarando la nulidad parcial de la Resolución de Oficina Zonal N° 192-014-0000397 en el extremo referido a los valores dejados sin efecto, para que la Administración Tributaria emita nuevo pronunciamiento sobre el particular. **1.2.** El Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima mediante la sentencia, de fecha veintidós de junio del dos mil quince, obrante a fojas doscientos diez, declaró fundada la demanda; en consecuencia, nula parcialmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013 solo en el extremo de la parte resolutiva que resuelve revocar la Resolución de Oficina Zonal N° 196-014-0000397, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000023 a 192-003-0000030, 192-003-0000032 a 192-003-000034 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000039 a 192-002-0000046, 192-002-0000048 a 192-002-0000050 y las Resoluciones de Determinación N° 192-003-0000031 y N° 192-003-0000035 y las Resoluciones de Multa N° 192-002-0000 047 y N° 192-002-0000051, debiendo el Tribunal Fiscal emitir nuevo conforme a los considerandos de la sentencia. **1.3.-** Por su parte, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas de Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia de vista, de fecha veintitrés de agosto del dos mil dieciséis, revocó la sentencia apelada de fecha veintidós de junio del dos mil quince, obrante a fojas doscientos diez, que declaró fundada la demanda; y reformándola la declaró improcedente. **SEGUNDO: SOBRE LAS INFRACCIONES DENUNCIADAS 2.1.** El recurso de casación interpuesto por la recurrente se ha declarado procedente por las siguientes causales: **I) Infracción normativa por inaplicación del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil**, sostiene que: **a)** el Colegiado Superior señala 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 y lo regulado en el citado artículo 109 del Código Tributario, dejando en evidencia el Colegiado que el fallo del Tribunal Fiscal debió ser "anulatorio" y no "revocatorio", dándoles con ello la razón y como consecuencia se cumple la finalidad de su pretensión; y, **b)** aunado a ello el Colegiado Superior exhorta al Tribunal Fiscal a modificar su Glosario de Fallos, en procura de lograr una predictibilidad y claridad en sus decisiones, para efectos de poder entenderlas, lo que significa que el fallo del Tribunal Fiscal es confuso, pues si bien declara que el procedimiento para determinar el tributo sobre base presunta no se ajustaba a ley, declarar revocar la apelada y dejar sin efecto los valores, cuando lo correcto era declarar nulos los valores, sin embargo en forma contradictoria decide declarar improcedente la demanda; **c)** con el fallo de improcedencia el Colegiado Superior no resuelve su pretensión, por el contrario, la deja en una peor situación de la que se encontraba al momento de interponer su demanda, pues primero le da la razón al establecer que la decisión del Tribunal Fiscal de "revocar" es errado y que lo correcto era declarar la "nulidad", para luego declarar improcedente su demanda, justamente porque su pretensión cumplía su finalidad. **II) Infracción normativa por inaplicación del inciso 6 del artículo 50 e inciso 4 del artículo 122 del Código Procesal Civil**; fundamentándose en lo siguiente: **a)** la sentencia de vista incurre en incongruencia procesal externa, toda vez que al haber verificado que efectivamente el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad mas no la renovación de los actos administrativos impugnados, lo que tenía que hacer era confirmar la apelada y en consecuencia estimar la demanda, ya que precisamente ese era el fundamento principal de la misma, pero de ningún modo declararla improcedente; y, **b)** la sentencia de vista incurre en incongruencia procesal interna, pues en principio refiere que de acuerdo al artículo 109, numeral 2 del Código Tributario, son nulos los actos administrativos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, agregando que el procedimiento de determinación sobre base presunta no se ajusta al procedimiento establecido en el artículo 69 del referido Código; sin embargo, sostiene que pese al vicio incurrido por el Tribunal Fiscal, la entidad demandante debía entender que la expresión "dejar sin efecto" los valores equivale a "declararlos nulos", es decir, que el fallo revocatorio era uno de nulidad y en tal virtud tenía que proceder a renovar el acto viciado; ello evidencia una incoherencia entre los fundamentos de la sentencia. **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 1 de la Ley N° 27584, "Ley que regula el proceso contencioso administrativo"**; argumentándose que: **a)** la sentencia de vista vulnera el principio de tutela jurisdiccional efectiva, en razón que pese a haberse cumplido la finalidad de su pretensión decide emitir una sentencia inhibitoria (improcedencia); **b)** el Colegiado Superior sustenta que el error incurrido por la Administración Tributaria significaba la nulidad del acto impugnado en instancia administrativa de conformidad al numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, y recomienda al Tribunal Fiscal modificar su Glosario de Fallos para efectos de alinearlo al citado Código y no generar confusión, con lo cual le daba la razón y como consecuencia de ello se cumplía con la finalidad de su pretensión; **c)** a todas luces la decisión del Tribunal Fiscal es una definitiva y que causa estado, conforme al artículo 148 de la Constitución Política del Estado, y fue emitida por el máximo superior administrativo, que no puede ser impugnada administrativamente, lo cual la habilita a ser impugnada judicialmente; **d)** el Colegiado Superior al declarar improcedente la demanda vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva, pues no se está pronunciando en forma favorable o desfavorable sobre su pretensión, sino que está emitiendo una decisión inhibitoria, sustrayéndose asi de su obligación como Estado de administrar justicia, incumpliéndose con la finalidad de la tutela judicial que es la satisfacción de los derechos o intereses de los particulares; **e)** con el fallo emitido no se cumple con la finalidad de todo proceso judicial, esto es, resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ya que el fallo inhibitorio los ha dejado en incertidumbre, ya que por un lado les da la razón y luego declara improcedente la demanda; y, **f)** el proceso contencioso administrativo, tiene dos finalidades: (i) el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la Administración Pública, y (ii) la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados; en el presente caso no se ha cumplido con la segunda finalidad, pues si bien el Colegiado Superior reconoce que el fallo emitido por el Tribunal Fiscal debió ser de nulidad y no revocatorio (con lo cual cumple la primera finalidad del control jurídico); finalmente declara improcedente su demanda y no ordena al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución declarando la nulidad de las resoluciones de la Administración y darles la oportunidad de volver a determinar sobre la base presunta. **IV) Infracción normativa por indebida aplicación del artículo 148 de la Constitución Política del Estado;** sostiene que: **a)** la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada contiene una decisión definitiva emitida en última instancia administrativa que revoca la Resolución de Intendencia y los Valores concluyendo de ese modo con el proceso contencioso tributario; **b)** también causa estado la misma Resolución al producir un estado de indefensión a la Sunat, al no disponer la nulidad del acto viciado a efectos de renovar el mismo y determinar el Impuesto a la Renta sobre base presunta del ejercicio dos mil tres, en virtud a su facultad de fiscalización y determinación; y, **c)** el declarar improcedente la demanda conlleva a 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 de determinación – vía reenvió -, al encontrarse impedida por la Resolución del Tribunal Fiscal, y por otro lado la sentencia de vista le impide obtener una sentencia de fondo, pese a que ha indicado que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal es contrario al Código Tributario y a la Ley del Procedimiento Administrativo General. **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° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General**, sostiene que: a) los artículos inaplicados establecen que los actos de la administración serán nulos cuando se dicten sin respetar el procedimiento tributario establecido, lo cual conlleva a la nulidad de los actos posteriores a aquel acto viciado, así como retrotraer los actuados a la fecha de ocurrencia de la nulidad (reenvío), para que la Administración renueve el acto viciado conforme a ley; sin embargo, la sentencia de vista declara improcedente la demanda convalidando el fallo del Tribunal Fiscal, que no solo es arbitrario, sino que es confuso e incongruente; y, b) la sentencia de vista debió amparar la demanda y declarar nula la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada, disponiendo el reenvío de los actuados a efectos de que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat renueve el acto viciado; sin embargo, con la decisión inhibitoria convalida un fallo del Tribunal Fiscal oscuro y ambiguo, e implícitamente infringe las normas prenotadas. **2.1.-** Siendo ello así, atendiendo a las denuncias declaradas procedentes se debe iniciar el análisis del recurso por la causal contenida en los literales I), II) y III), 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 IV) y V) 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° 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° 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° 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° 3775-2010-San Martín[13] 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 los 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° 2139-2007-Lima, publicada el 31 de agosto de 2007, 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° 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 sétimo de la sentencia del Expediente N° 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 **numerales I), II) y III)** del segundo considerando, podemos decir 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 analiza lo referente al agotamiento de la vía administrativa desde una perspectiva legal; **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° 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 sétimo considerando se concluye que lo decidido por el Tribunal Fiscal es un acto administrativo que no causa estado; **iv)** En el octavo considerando se describe el sustento de la resolución administrativa impugnada en el presente proceso, indicando que uno de los fundamentos del Tribunal Fiscal es el Glosario de Fallos aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-06. **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 octavo 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 uno y al impuesto general a las ventas de enero a diciembre de dos mil uno, 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 numerales I), II) y III), 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° 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 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 TUO del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 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 (…)". Asimismo, 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° 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° 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° 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 Concejos 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 Dromi[14], 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 tienen 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° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General señala, 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 sólo 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 **numerales IV) y V)** del segundo considerando, corresponde tener presente que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16326-4-2013 de fecha veinticinco de octubre del dos mil trece materia de impugnación, se menciona que la Administración a efecto de determinar el importe de ventas omitidas para efectos del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta consideró valores unitarios promedio por cada producto mayores a los calculados en el anexo N° 5 y multiplicó dichos valores por el número de existencias que constituyen la diferencia de inventarios hallada; que en ese sentido, la Administración no aplicó debidamente el procedimiento establecido en el artículo 69 del Código Tributario; por ende, el reparo realizado no se encuentra acorde a ley, por lo que revocó la apelada en ese extremo y dejó sin efecto el reparo correspondiente. **6.2.** Siendo así, se puede 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° 16326-4-2013, de fecha veinticinco de octubre del dos mil trece, 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 cumpliese, la imposibilidad jurídica de continuar el procedimiento no derivaría de una decisión que cause estado del Tribunal Fiscal con relación a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - 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 Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat para reiniciar el procedimiento administrativo materia de autos. **6.4.** En tal sentido, la interpretación efectuada por la Sala Superior se encuentra 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° 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

numerales IV y V 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 cinco; en consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista, de fecha veintitrés de agosto del dos mil dieciséis, obrante a fojas doscientos noventa y uno; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre acción contenciosa administrativa; **DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial "El Peruano" conforme a ley; y, los devolvieron. **Señor Juez Supremo: Toledo Toribio. S.S. TOLEDO TORIBIO.**

---

1 DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. (2005). La Constitución Comentada. "Proceso Contencioso administrativo". Lima: Gaceta Jurídica, Tomo II, pp. 702-703.

2 HUAPAYA TAPIA, Ramón. (2006). Tratado del Proceso Contencioso Administrativo. Lima: Jurista Editores, pp. 219-220.

3 Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584. Artículo 1.- 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. Para los efectos de esta Ley, la acción contencioso administrativa se denominará proceso contencioso administrativo.

4 CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. OC-9/87 "Garantías Judiciales en Estados de Emergencia", párrafo 28.

5 Casación N° 6733-2013-LIMA, del treinta de octubre de dos mil quince. (Considerando Noveno).

6 www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2016/anexo/anexo1.pdf

7 MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Duodécima Ed. Lima: Editorial Gaceta jurídica, 2017.

8 DROMI, Roberto. Derecho Administrativo. Cuarta Ed. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1995, p.253.

9 **Artículo 203.- Revocación**
(…) 203.2 Excepcionalmente, cabe la revocación de actos administrativos, con efectos a futuro, en cualquiera de los siguientes casos:
203.2.1 Cuando la facultad revocatoria haya sido expresamente establecida por una norma con rango legal y siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicha norma.
203.2.2 Cuando sobrevenga la desaparición de las condiciones exigidas legalmente para la emisión del acto administrativo cuya permanencia sea indispensable para la existencia de la relación jurídica creada.
203.2.3 Cuando apreciando elementos de juicio sobrevinientes se favorezca legalmente a los destinatarios del acto y siempre que no se genere perjuicios a terceros.
203.3 La revocación prevista en este numeral sólo podrá ser declarada por la más alta autoridad de la entidad competente, previa oportunidad a los posibles afectados para presentar sus alegatos y evidencia en su favor.

10 Resolución del Exp. N° 01127-2013-PHD7TC del 16 de abril de dos mil catorce, voto formulado por el Magistrado Vergara Gotelli, Fundamentos 2 y 3.

11 HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto. "La nulidad procesal (En el proceso civil)". Lima: Gaceta Jurídica.

12 MONROY GALVEZ, Juan. "Los medios impugnatorios en el Código Procesal Civil" Revista IUS ET VERITAS. p. 21.

13 Emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria el 18 de octubre del 2012.

14 En Derecho Administrativo. Tomo II. Gaceta Jurídica. Agosto de 2005. 1ª Edición Peruana. Lima p. 565-566.

C-1866544-130

CASACIÓN N° 1340 - 2019 LIMA

Lima, veintinueve de mayo de dos mil diecinueve

VISTOS; el recurso de casación interpuesto por la demandada **Municipalidad Distrital de Jesús María** (fojas doscientos ochenta y ocho), contra la sentencia de vista del treinta y uno de julio de dos mil dieciocho (fojas doscientos cincuenta y cinco), que **confirma** la sentencia de primera instancia de diecinueve de abril de dos mil diecisiete (fojas ciento ochenta y seis), en el extremo que declara **fundada en parte** la demanda sobre nulidad de resolución administrativa; con los expedientes principal y administrativo; y, CONSIDERANDO **PRIMERO:** Corresponde verificar los requisitos de admisibilidad y procedencia dispuesto en los artículos 387 y 388 del Texto único Ordenado del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria a los procesos contenciosos administrativos, concordantes con el numeral 3 del artículo 35 y el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 013-2008-JUS. **SEGUNDO: Requisitos de admisibilidad** El recurso de casación cumple con los requisitos de admisibilidad previstos en el modificado artículo 387 del Código Procesal Civil, pues se advierte que se interpone: **(i)** Contra una resolución expedida por la Sala Superior que, como órgano de segundo grado pone fin al proceso; **(ii)** Ante la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, que emitió la resolución impugnada; **(iii)** Dentro del plazo de diez días de notificada, conforme lo establece la norma; y, **(iv)** No adjunta el arancel judicial por estar exonerado conforme dispone el literal g del artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; en consecuencia, corresponde examinar si el recurso reúne los requisitos de procedencia. **TERCERO: Requisitos de procedibilidad 3.1.** Antes de revisar el cumplimiento de los requisitos de procedencia se debe tener presente que el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria, es por ello, que sus fines esenciales constituyen la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto, y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema; en ese sentido, la fundamentación por parte del recurrente debe ser clara, precisa y concreta, e indicar ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incida directamente sobre la decisión contenida en la resolución impugnada, o las precisiones respecto al apartamiento inmotivado del precedente judicial. **3.2.** En relación a los requisitos de procedencia previstos en los incisos 1 y 4 del artículo 388 del Código Procesal Civil, se advierte que la parte recurrente no consintió la sentencia de primera instancia que le fue desfavorable (fojas doscientos nueve); e indica que su pedido casatorio es revocatorio, cumpliendo con lo dispuesto en la norma procesal citada. **CUARTO:** La parte demandada recurrente sustenta su recurso de casación en las causales previstas por el artículo 386 del Código Adjetivo, a cuyo efecto denuncia: **i) Infracción normativa por inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** Alega que de la lectura de las resoluciones cuestionadas se evidencia la falta de motivación de las mismas, ya que se hace caso omiso a los fundamentos de contestación de demanda, así como los medios probatorios aportados al proceso, afectándose además el derecho de defensa. De tal manera que la Sala Suprema en una correcta aplicación de las normas denunciadas, debe revocar la sentencia por falta de motivación razonada del pronunciamiento emitido por el Juez de primera instancia, toda vez que los actos administrativos cuestionados resultan válidos, máxime si ellos se sustentan en ordenanzas municipales que tienen rango de ley. **ii) Infracción normativa por inaplicación del artículo 46 de la Ley Orgánica de Municipalidades - Ley N° 27972.** Sostiene que en la sentencia de vista no se aplica la citada normatividad, más si los actos administrativos cuestionados guardan relación con la facultad del municipio en normar, regular y otorgar autorizaciones en materia de organización del espacio físico y uso del suelo, por lo tanto fueron emitidos conforme a la Ley Orgánica de Municipalidades; en ese sentido, el Colegiado Superior ha incurrido en error al declarar la nulidad de las resoluciones dictadas por la municipalidad, sin motivo alguno que lo justifique. **QUINTO:** La casante para sustentar su recurso invoca las causales denunciadas en el considerando precedente; sin embargo, incumple con lo establecido en el inciso 2 del artículo 388 del Código Procesal Civil, porque no describe con claridad y precisión en qué consistirían tales vulneraciones, las afirmaciones que sustentan su denuncia casatoria son imprecisas, no indica de forma comprensible y explícita en qué radicaría el error o vicio de derecho en el razonamiento judicial decisorio en el que habrían incurrido los juzgadores para determinar la nulidad de lo actuado. Igualmente, no cumple con lo dispuesto en el inciso 3 del artículo precitado, en razón que del sustento esgrimido por la recurrente no se advierte la incidencia directa de las infracciones denunciadas sobre la decisión impugnada, sólo se limita a una mera mención de los artículos del ordenamiento jurídico sin demostrar ni sustentar de forma puntual, precisa, concreta esta exigencia, debido a que sus argumentos son difusos. **SEXTO:** Pese a las deficiencias advertidas en el recurso de casación -como no describir con claridad y precisión la infracción normativa, ni demostrar la incidencia directa sobre la decisión impugnada- es que en aplicación del principio de motivación de las resoluciones judiciales, se debe fundamentar porqué la denuncia casatoria contenida en el cuarto considerando resulta improcedente. **SÉPTIMO:** En lo referente a las causales contenidas en el cuarto considerando, se advierte que lo alegado ya fue objeto y materia de evaluación, valoración conjunta y de pronunciamiento por parte de las instancias de mérito, quienes resolvieron que la empresa ATC Sitios del Perú Sociedad de Responsabilidad Limitada contaba con autorización municipal para ejecutar la instalación de la infraestructura (neutra) necesaria para la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones en el inmueble de propiedad del demandante, conforme se advierte de la solicitud presentada por dicha empresa ante la municipalidad demandada el veintitrés de