



*Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente*

**SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA**

Sumilla: Habiéndose advertido que en el caso de autos, la Administración Tributaria, mediante la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 omite tipificar la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario y, asimismo inaplica lo previsto en el artículo 171 del referido Código, donde justamente define el procedimiento a llevarse a cabo en caso ocurra el concurso de infracciones, corresponde declarar la nulidad del valor en mención, para que la Administración Tributaria pueda proceder según le corresponde hacerlo de acuerdo a las facultades conferidas, más aún, si los valores emitidos por la misma deben cumplir con los requisitos de validez y no incurrir en causales de nulidad.

Lima, dos de marzo
de dos mil diecisiete.-

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA:-----**

VISTA, la causa número seis mil ochocientos setenta y nueve guión dos mil catorce; con el acompañado; con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos Vinatea Medina - Presidente, Rueda Fernández, Toledo Toribio, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

I.- MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

Se trata del recurso de casación interpuesto por el **Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha doce de mayo de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos nueve, contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha tres de marzo de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos ochenta y tres, que **confirmó** la sentencia apelada de fecha siete de noviembre de dos mil doce, obrante a fojas ciento sesenta y dos que declaró **fundada** la demanda e integrando su parte final declara nulo el extremo impugnado de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03783-3-2010, así como la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 debiendo la Administración Tributaria emitir un nuevo valor.



**SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA**

**II.- FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE
EL RECURSO DE CASACIÓN**

Esta Sala Suprema mediante resolución de fecha veintitrés de marzo de dos mil quince, obrante a fojas cincuenta y nueve del cuaderno de casación, ha declarado procedente el recurso de casación por las causales siguientes: **a) Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 109 numeral 2 del Código Tributario**; argumenta que, dicha norma no resulta aplicable al caso de autos, por cuanto en la presente controversia nos encontramos frente a una concurrencia de infracciones recogidas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, resultando aplicable en el presente caso lo dispuesto en el artículo 171 del Código acotado, ello debe concordarse con lo dispuesto en el numeral 21 del Acuerdo de Sala Plena N°19-2009 de fecha veintiséis de octubre de dos mil nueve, que aprueba el Glosario de Fallos vigente a la fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3783-3-2010, que establece como supuesto que cuando se cambia la base legal de una resolución de multa en instancia de reclamación, el fallo es revocar y dejar sin efecto el valor, habiendo procedido así el Tribunal Fiscal, pues al tratarse de una resolución de multa su emisión debía cumplir con lo señalado en el artículo 77 del Código Tributario, por lo que al haber emitido la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 tomando como base legal el numeral 1 del artículo 178, cuando correspondía emitirla tomando como base legal el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, ha incurrido en una mala calificación legal, no fue tipificada legalmente, por lo que no se encuentra debidamente sustentada y en conclusión adolece de validez, no surtiendo sus efectos; agrega que, la Sala de mérito concuerda que existió una errada calificación de la infracción, sin embargo no toma en consideración que el error sustancial trascendente e insubsanable no genera el derecho de volver a emitir una nueva resolución de multa, pues se estaría atentando contra la seguridad jurídica, la predictibilidad y la economía procesal, por lo que al no tratarse el presente caso de un error material, no resulta aplicable al caso de autos lo establecido en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario; y **b) Infracción normativa por contravención a las normas**



SENTENCIA
CAS. N°6879- 2014
LIMA

del debido proceso y motivación; señala la entidad recurrente que, en la sentencia de vista ha transgredido el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, al ampararse en el numeral 22 del Acuerdo de Sala Plena N° 19-2009, que no resulta aplicable al caso de autos al referirse a un supuesto distinto al que es materia de *litis*, habiendo incurrido en una indebida y aparente motivación en tanto se basa en normas que no resultan aplicables al caso de autos, como lo es el artículo 109 numeral 2 del Código Tributario, y el numeral 22 del Acuerdo de la Sala Plena.

III.- CONSIDERANDO:

PRIMERO: EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

1.1. El artículo 148 de la Constitución Política del Perú consagra al proceso contencioso administrativo como un mecanismo para el control judicial de la legalidad de la Administración Pública, mediante el cual los ciudadanos pueden acudir ante el Poder Judicial cuestionando las decisiones administrativas que los afecten¹.

1.2. Señala Danós Ordóñez² 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 sea exclusivamente a través del proceso contencioso administrativo; v) no existen normas que excluyan a los actos

¹DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. La Constitución comentada, "Proceso contencioso administrativo", Gaceta Jurídica, Tomo II, primera edición, diciembre 2005, p. 702.

²DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. Op cit. pp. 702-703.



SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA

administrativos del control jurisdiccional. Según Huapaya Tapia:³ *“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”.*

1.3. Del contenido de los artículos 38, 43, 45 y 148 de la Constitución Política del Perú, podemos concluir que en mérito al deber general de respetar la Constitución y el ordenamiento jurídico nacional, lo que representa un límite para el ejercicio del poder por parte del Estado en un marco nacional de separación de poderes, dentro del cual se ha dividido competencias procurando un equilibrio de poderes, la proscripción de la arbitrariedad y del abuso del poder. A partir de tal soporte normativo, el Poder Judicial ejerce control jurídico sobre los actos de la Administración Pública, clara manifestación del control poder y proscripción de la arbitrariedad. Con tal sentido, el proceso contencioso administrativo tiene como fin revisar los actos que se emiten en un procedimiento administrativo, cuando se omite la formalidad establecida o la decisión del funcionario no se ajusta a derecho.

1.4. El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS⁴, indica que la finalidad de la acción contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Estado 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

³ HUAPAYA TAPIA, Ramón. Tratado del Proceso Contencioso Administrativo, Jurista Editores, primera edición, mayo 2006, pp. 219-220.

⁴Texto 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.



**SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA**

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.

SEGUNDO: ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1. DEMANDA

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat demanda como pretensión principal que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03783-3-2010 de fecha trece de abril de dos mil diez en cuanto deja sin efecto la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 y como pretensión accesorias que se declare que la Administración Tributaria vuelva a efectuar el giro de la Resolución de Multa correspondiente a efectos de sancionar la infracción estipulada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario incurrida por el contribuyente, observando el procedimiento establecido en el artículo 171 del mismo texto normativo. En los fundamentos de la demanda sostiene que, con fecha veintitrés de octubre de dos mil seis, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat notificó a la contribuyente la Resolución de Multa N° 101-002-000 1902 por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relacionadas a la Declaración Jurada presentada mediante el Formulario PDT 621 N° 15034519 por pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de dos mil dos, que posteriormente con fecha doce de diciembre de dos mil seis, el contribuyente interpuso recurso de reclamación contra el mencionado valor, la misma que fue declarada inadmisibles mediante Resolución de Intendencia N° 1050140000850-SUNAT con fecha treinta y uno de enero de dos mil siete, por no haber acreditado el pago previo, o presentar carta fianza bancaria o financiera por la deuda impugnada extemporáneamente. Asimismo que, si bien la Administración emitió la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, considerando como base de referencia para el cálculo de la sanción el importe de veintitrés mil quinientos veintiuno nuevos soles (S/. 23,521.00), esto es, comparó los importes de “impuesto resultante”



**SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA**

declarados en la primera y segunda declaración rectificatoria (S/. 344.00 y S/. 23,865.00) sin tomar en cuenta los saldos a favor de periodos anteriores declarados en estos últimos formularios ni la modificación del coeficiente; sin embargo correspondía que el Tribunal Fiscal declare la nulidad de dicho valor. Es decir, el Tribunal Fiscal ha vulnerado el procedimiento legal establecido pues procedió de manera directa a revocar (dejar sin efecto) la resolución de multa apelada, a pesar de reconocer que el contribuyente había incurrido en la infracción estipulada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, sin otorgarle la mínima posibilidad de subsanar el procedimiento que a criterio del Tribunal Fiscal estuvo mal aplicado. Finalmente, en el caso de autos el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad de la Resolución de Multa N° 10 1-002-0001902, en atención a lo previsto en el apartado 22 del Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado mediante Acuerdo de Sala Plena N° 19-2009 de fecha veintiséis de octubre de dos mil nueve.

2.2. CONTESTACIÓN DE DEMANDA

Mediante escrito de fecha diecisiete de febrero de dos mil once, obrante a fojas sesenta y ocho, el Procurador del Ministerio de Economía Finanzas en representación del Tribunal Fiscal contesta la demanda contradiciendo lo señalado por el demandante y solicitando se declare infundada la demanda. Asimismo, mediante escrito de fecha primero de marzo de dos mil once, obrante a fojas ciento veintitrés, el co-demandado Corporación Agroindustrial Bamar Sociedad Anónima contesta la demanda contradiciendo lo señalado por el demandante y solicitando se declare infundada la demanda.

2.3. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

La sentencia de primera instancia de fecha siete de noviembre de dos mil doce, obrante a fojas ciento sesenta y dos, emitida por el Décimo Juzgado Contencioso Administrativo Transitorio de la Corte Superior de Justicia de Lima, resuelve declarar fundada la demanda, argumentando que la resolución de multa debió declararse nula conforme al Apartado N° 22 del Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado mediante Acuerdo de Sala Plena N° 19-2009 con fecha veintiséis de octubre de dos mil nueve, que establece que



SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA

cuando se apela la resolución que declaró la inadmisibilidad de la reclamación y el valor presentara un vicio de nulidad, el fallo correspondiente es revocar la apelada y nulo el valor; por lo que la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 ha incurrido en la causal establecida en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, *máxime* si el mismo Tribunal Fiscal lo ha reconocido.

2.4. SENTENCIA DE VISTA

Ante la apelación interpuesta por el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal (fojas ciento noventa y dos) y la Agroexportadora Virgen del Rosario Sociedad Anónima (antes Corporación Agro Industrial Bamar Sociedad Anónima) (fojas doscientos nueve), se emite la sentencia de vista de fecha tres de marzo de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos ochenta y tres, que confirma la sentencia apelada que declaró fundada la demanda, e integrando su parte final declara nulo el extremo impugnado de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03783-3-2010, así como la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 debiendo la Administración Tributaria emitir un nuevo valor. Argumenta que, de acuerdo a lo actuado en la instancia administrativa, la sanción más grave correspondía a la prevista en el inciso 2 del artículo 178 del Código Tributario, motivo por el cual era de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 que establece la nulidad de la multa indebidamente acotada. Que, los argumentos del apelante no resultan atendibles en razón que lo que se evidencia es que se trató de un error material así como que tal situación (la nulidad) no le genera un derecho a la Administración Tributaria de volver a emitir una nueva resolución. Que, el hecho de haber dejado sin efecto el valor, no es óbice para que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat en ejercicio de sus atribuciones renueve el acto procesal viciado, toda vez que en los hechos “dejar sin efecto” un acto administrativo resulta equivalente a “declarar nulo” el mismo, ello debido a que mediante la nulidad se priva al acto de los efectos que normalmente debía producir.

TERCERO: SOBRE LA CAUSAL DENUNCIADA DEL DEBIDO PROCESO Y LA DEBIDA MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES



SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA

3.1. Que, al haberse declarado procedente el recurso por la causal de ***infracción normativa por contravención a las normas del debido proceso y motivación***, señalando la entidad recurrente que la sentencia de vista ha transgredido el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, al ampararse en el numeral 22 del Acuerdo de Sala Plena N° 19-2009, que no resulta aplicable al caso de autos al referirse a un supuesto distinto al que es materia de *litis*, habiéndose incurrido en una indebida y aparente motivación en tanto se basa en normas que no resultan aplicables al caso de autos, como lo es, el artículo 109 numeral 2 del Código Tributario, y el numeral 22 del Acuerdo de la Sala Plena N° 19-2009.

3.2. Sobre el derecho fundamental al debido proceso, el Tribunal Constitucional⁵ en reiterada jurisprudencia, viene sosteniendo que se trata de un derecho –por así decirlo– *continente* puesto que comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. En ese sentido, afirma que: “(...) *su contenido constitucionalmente protegido comprende una serie de garantías, formales y materiales, de muy distinta naturaleza, que en conjunto garantizan que el procedimiento o proceso en el cual se encuentre inmerso una persona, se realice y concluya con el necesario respeto y protección de todos los derechos que en él puedan encontrarse comprendidos.*”⁶ En ese contexto, podemos inferir que la vulneración a este derecho se efectiviza cuando, en el desarrollo del proceso, el órgano jurisdiccional no respeta los derechos procesales de las partes; se obvian o alteran actos de procedimiento; la tutela jurisdiccional no es efectiva y/o el órgano jurisdiccional deja de motivar sus resoluciones.

3.3. Por su parte, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, exige que, cuando una persona requiera la protección de su derecho o de sus intereses legítimos, aquello sea atendido por los órganos jurisdiccionales mediante un proceso adecuado donde se respeten las garantías mínimas de los litigantes, esto es, de ambas partes en el proceso. “(...) *Ello es así, toda vez que no solo se busca la*

⁵ Expediente N° 03433-2013-PA/TC. Sentencia de fecha dieciocho de marzo de dos mil catorce, en los seguidos por Servicios Postales del Perú S.A. – SERPOST S.A. Fj. 3.

⁶ Expediente N° 7289-2005-AA/TC. Sentencia de fecha tres de mayo de dos mil seis, en los seguidos por Princeton Dover Corporation Sucursal Lima-Perú. Fj. 5.



SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA

*defensa de los intereses de la parte accionante sino también los del sujeto requerido, estando sus derechos también abarcados en la tutela abarca una serie de otros derechos expresamente señalados o implícitamente deducidos de aquel. En la doctrina, se ha señalado que este derecho abarca principalmente tres etapas: El acceso a los órganos jurisdiccionales, el cumplimiento de las normas y derechos que regula el debido proceso, y el de la ejecución de la resolución obtenida.*⁷

3.4. En ese mismo horizonte, 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.

3.5. En atención lo expuesto, podemos establecer que la obligación impuesta por estos dispositivos legales a todos los órganos jurisdiccionales (incluidos los administrativos), 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

⁷ CASACIÓN N°405-2010, LIMA-NORTE, del quince de marzo de dos mil once, considerando octavo. En esta oportunidad la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente declaró infundado el recurso de casación interpuesto por la Asociación de Propietarios de la Urbanización Sol de Lima; en los seguidos contra la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres y otro; sobre proceso contencioso administrativo.



SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA

resolución, a excepción de los decretos, se encuentren debidamente motivada, conteniendo los fundamentos de hecho y de derecho, así como la expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena.

3.6. Absolviendo la presente denuncia se verifica de la sentencia de vista que esta cumple con señalar los supuestos de hecho y derecho en los cuales basa su pronunciamiento. Es así que, en los fundamentos primero, segundo y tercero, precisa cuales son las pretensiones formuladas en el caso de autos, así como los argumentos esgrimidos; que, en el fundamento cuarto se hace referencia a la actuación en sede administrativa. Luego, en el fundamento quinto menciona la omisión que detectó el Tribunal Fiscal; asimismo, en el fundamento sexto cita lo establecido en el Glosario de Fallos aprobado por el Acuerdo de Sala Plena N° 19-2009; finalmente, en el considerando séptimo precisa las razones por las cuales corresponde desestimar los argumentos de los apelantes, para así resolver la controversia en los fundamentos octavo, noveno y décimo.

3.7. En ese contexto, se aprecia que la sentencia de vista contiene los argumentos necesarios que permiten una motivación adecuada, coherente y suficiente respecto a las razones por las cuales corresponde confirmar la sentencia apelada. Siendo ello así, sin perjuicio de que el criterio adoptado por la Sala Superior sea correcto o no, se puede determinar que no vulnera las normas precisadas, ya que se cumple con expresar las razones en las cuales basa su decisión, motivo por el cual debe declararse **infundado** este extremo.

CUARTO: SOBRE LA INFRACCIÓN NORMATIVA DENUNCIADA EN CASACIÓN

4.1. El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal denunció además la ***aplicación indebida del artículo 109 numeral 2 del Código Tributario***, precisando que, dicha norma no resulta aplicable al caso de autos, por cuanto en la presente controversia nos encontramos frente a una concurrencia de infracciones recogidas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, resultando aplicable en el presente



SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA

caso lo dispuesto en el artículo 171 del Código acotado, ello debe concordarse con lo dispuesto en el numeral 21 del Acuerdo de Sala Plena N°19-2009 de fecha veintiséis de octubre de dos mil nueve, que aprueba el Glosario de Fallos vigente a la fecha de emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3783-3-2010, que establece como supuesto que cuando se cambia la base legal de una resolución de multa en instancia de reclamación, el fallo es revocar y dejar sin efecto el valor, habiendo procedido así el Tribunal Fiscal, pues al tratarse de una resolución de multa, su emisión debía cumplir con lo señalado en el artículo 77 del Código Tributario, por lo que al haber emitido la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 tomando como base legal el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuando correspondía emitirla tomando como base legal el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, ha incurrido en una mala calificación legal, no fue tipificada legalmente, por lo que no se encuentra debidamente sustentada y en conclusión adolece de validez, no surtiendo sus efectos; agrega que, la Sala de mérito no toma en consideración que el error sustancial trascendente e insubsanable no genera el derecho de volver a emitir una nueva resolución de multa, pues se estaría atentando contra la seguridad jurídica, la predictibilidad y la economía procesal, por lo que al no tratarse el presente caso de un error material, no resulta aplicable al caso de autos lo establecido en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

4.2 Al respecto, el artículo 109 numeral 2 del Código Tributario, 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.”* Cabe mencionar que, de la lectura del artículo en mención el legislador pretende proteger intereses que resultaran vulnerados al no seguirse el procedimiento legal establecido. Asimismo, plantea la diferencia entre nulidad y anulabilidad.

4.3 Asimismo, es importante mencionar que el recurso de nulidad como tal no se encuentra contemplado en el ordenamiento tributario peruano, por lo que los contribuyentes que creyeran afectados sus intereses deben cuestionar la validez o no de los actos administrativos que hayan sido emitidos por la Administración Tributaria utilizando para ello ya sea el recurso de reclamación o el de apelación



SENTENCIA
CAS. N° 6879- 2014
LIMA

ante el Tribunal Fiscal según corresponda. Siendo que, la nulidad no constituirá un recurso independiente sino más bien un alegato del contribuyente que será atendido en forma conjunta con los demás argumentos planteados por el mismo.

4.4 Es así, que en el presente caso, la controversia radica en determinar si corresponde dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 101-002-0001902, como lo hace el Tribunal Fiscal o si corresponde declarar la nulidad por haber incurrido en la causal prevista en el artículo 109 numeral 2 del Código Tributario. Al respecto, habiéndose advertido que en el caso de autos, la Administración Tributaria, mediante la Resolución de Multa N° 101-002-0001902 omite tipificar la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178 y, asimismo inaplica lo previsto en el artículo 171 del Código Tributario, donde justamente define el procedimiento a llevarse a cabo en caso ocurra el concurso de infracciones, corresponde declarar la nulidad del valor en mención, para que la Administración Tributaria pueda proceder según le corresponde hacerlo de acuerdo a las facultades conferidas, más aún, si los valores emitidos por la misma deben cumplir con los requisitos de validez y no incurrir en causales de nulidad.

4.5 Con lo cual, es evidente que se ha producido un vicio de nulidad, donde no resulta aplicable lo dispuesto en el Apartado 21 del Acuerdo de Sala Plena N° 19-2009, que refiere al cambio de base legal de una resolución de multa, caso que no corresponde al de autos. Siendo así, el Tribunal Fiscal debió declarar nula la Resolución de Multa N° 101-002-0001902, correspondiendo aplicar en este caso el Apartado 22 del Acuerdo de Sala Plena N° 19-2009. Consecuentemente, al no ser así esto conlleva a ser necesaria la declaratoria de nulidad parcial de la referida resolución del Tribunal Fiscal, siendo que la misma no se encuentra conforme al ordenamiento legal vigente a la fecha de sucedidos los actuados. Por lo que no se advierte del análisis de los actuados que se haya aplicado de forma indebida lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, por lo que deviene **infundado** este extremo del recurso de casación presentado.



SENTENCIA
CAS. N°6879- 2014
LIMA

IV.- DECISIÓN

Por tales consideraciones, en atención de lo señalado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, declararon: **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el **Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha doce de mayo de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos nueve; en consecuencia **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha tres de marzo de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos ochenta y tres; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre Acción Contencioso Administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial "El Peruano", conforme a ley; y, *los devolvieron*.
Interviene como Juez Supremo Ponente el señor Vinatea Medina.

S.S.

VINATEA MEDINA

RUEDA FERNÁNDEZ

TOLEDO TORIBIO

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA