

## **INFORME N.º 080-2014-SUNAT/5D0000**

### **MATERIA:**

Se consulta si publicada una resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal conteniendo un criterio distinto al de una resolución de dicho tribunal que se encontraba pendiente de cumplimiento, corresponde emitir la resolución de cumplimiento en base al criterio de esta última o al del precedente de observancia obligatoria.

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013, y norma modificatoria (en adelante, Código Tributario).
- Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, publicada el 11.4.2001, y normas modificatorias (en adelante, LPAG).

### **ANÁLISIS:**

En principio, cabe indicar que para efecto del presente análisis se ha considerado pertinente desarrollar, en primer término, el supuesto en el que la resolución del Tribunal Fiscal pendiente de cumplimiento no se encuentra firme, para luego continuar con aquél en el que sí lo está. En tal sentido, debemos señalar lo siguiente:

1. En cuanto al primer supuesto, el artículo 156º del Código Tributario dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad; siendo que en caso 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.

*Al respecto, la doctrina señala que las resoluciones de cumplimiento deben ceñirse estricta y totalmente a lo establecido por la resolución del Tribunal Fiscal; así, además de que la actuación de la Administración debe estar enmarcada en lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, la resolución de cumplimiento no debe modificar el sentido o alcance de lo dispuesto por la resolución del Tribunal Fiscal, ni cumplirlo solo parcialmente<sup>(1)</sup>.*

De otro lado, el artículo 157º del mencionado Código establece que la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa; y que puede impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo; para lo cual

---

<sup>1</sup> HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Código Tributario comentado. Parte 2. Jurista editores E.I.R.L. Lima, 2013. Págs. 1225-1226.

la demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente dentro del término de (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución. Añade el referido artículo que la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

Asimismo, según el cuarto párrafo del artículo 157° del Código Tributario, de modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que se incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la LPAG.

Por su parte, el artículo 9° de la LPAG establece que todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda<sup>(2)</sup>.

De lo antes señalado se tiene que para que una resolución del Tribunal Fiscal pierda validez como acto administrativo, necesariamente se requerirá de una resolución emitida por la autoridad administrativa o jurisdiccional que para el caso concreto se pronuncie declarando su nulidad.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud de su artículo 102°, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

---

<sup>2</sup> Cabe indicar que el artículo 10° de la LPAG establece que son vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto.
3. Los actos expesos 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.
4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.

Al respecto, conforme a lo señalado en el Informe N.º 136-2001-K00000<sup>(3)</sup>, si bien los criterios de observancia obligatoria son aplicables a los actos de la Administración Tributaria a partir del día siguiente de publicación de la resolución, este hecho no significa que estos criterios no se apliquen respecto a situaciones anteriores a la publicación de la mencionada resolución.

Sin embargo, en los casos en que una resolución del Tribunal Fiscal se encuentre pendiente de cumplimiento, esta no pierde validez como acto administrativo por el solo hecho de que con posterioridad a su emisión se haya publicado una resolución de observancia obligatoria del propio tribunal que contenga un criterio distinto al de aquella otra resolución, pues, como ya se ha señalado, para que ello suceda necesariamente se requerirá de una resolución emitida por la autoridad administrativa o jurisdiccional que para el caso concreto se pronuncie declarando su nulidad.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que la resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria que establece un criterio distinto al utilizado en una resolución pendiente de cumplimiento emitida y notificada con anterioridad, no se pronuncia sobre su validez en el caso concreto, no podría afectar la obligatoriedad de su cumplimiento, el cual deberá efectuarse en estricta observancia de lo señalado por el artículo 156º del Código Tributario, lo que implica que podría imputarse responsabilidad para aquel funcionario que pretenda desconocer la validez y eficacia de la resolución del Tribunal Fiscal.

2. En relación con el segundo supuesto, cabe indicar que en el mismo Informe N.º 136-2001-K00000, ante una consulta similar<sup>(4)</sup>, se señaló lo siguiente:

*“Si bien los actos administrativos no tienen carácter inmutable dado que los administrados tienen el derecho de contradecirlos, cabe señalar que, en aplicación del principio de seguridad jurídica, el referido derecho caducará si es que no se ejerce por el interesado dentro de los plazos establecidos y el acto administrativo quedara firme.*

*(...) si bien los contribuyentes involucrados en el criterio jurisprudencial establecido en la RTF N.º 523-4-97 gozan de inmunidad tributaria respecto*

---

<sup>3</sup> Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

<sup>4</sup> En la que se evaluó si, existiendo una resolución firme en virtud de la cual se realizó el pago de una deuda acotada por concepto de FONAVI a cargo de los empleadores, procedía solicitar su devolución toda vez que el Tribunal Fiscal mediante resolución de observancia obligatoria estableció que aquél, en tanto no generaba ninguna contraprestación ni beneficio a favor de los empleadores, tenía la naturaleza de un impuesto y, por ende, se encontraba comprendida dentro de la inmunidad consagrada para las universidades y demás centros educativos en el artículo 19º de la Constitución Política vigente.

*de los impuestos, en los casos en que medie la existencia de un acto administrativo firme o el transcurso del término prescriptorio, el contribuyente se verá impedido de hacer valer su derecho dado el carácter autónomo de las normas procesales. Al respecto, es pertinente recordar que el derecho de acción o el de petición tienen carácter instrumental y no pueden confundirse con el derecho subjetivo conferido a su titular.*

*(...) no serán materia de devolución aquellos pagos hechos respecto de valores impugnados y que tengan la calidad de actos administrativos firmes.”*

Asimismo, el artículo 202° de la LPAG prevé la nulidad de oficio de actos administrativos aun cuando hayan quedado firmes siempre que agraven el interés público.

En ese sentido, en los casos en que con posterioridad a la emisión y notificación de una resolución del Tribunal Fiscal que se encuentre pendiente de cumplimiento y que constituya un acto administrativo firme, se haya publicado una resolución de observancia obligatoria del mismo tribunal que contenga un criterio distinto al de aquella otra resolución, corresponderá emitir la respectiva resolución de cumplimiento en base al criterio establecido en aquella resolución, en tanto no se declare su nulidad de oficio<sup>(5)</sup>.

Del mismo parecer es el propio Tribunal Fiscal<sup>(6)</sup>, el cual ha señalado que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 154° del Código Tributario, artículo VI del Título Preliminar de la LPAG<sup>(7)</sup> y lo establecido en la sentencia emitida en el Expediente N.° 0024-2003-AI/TC<sup>(8)</sup>, el establecimiento de un nuevo precedente vinculante por parte del Tribunal

---

<sup>5</sup> Conforme al numeral 202.5 del artículo 202° de la LPAG que señala que los actos administrativos emitidos por consejos o tribunales regidos por leyes especiales, competentes para resolver controversias en última instancia administrativa, sólo pueden ser objeto de declaración de nulidad de oficio en sede administrativa por el propio consejo o tribunal con el acuerdo unánime de sus miembros. Esta atribución sólo podrá ejercerse dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que el acto es notificado al interesado. También procede que el titular de la Entidad demande su nulidad en la vía de proceso contencioso administrativo, siempre que la demanda se interponga dentro de los tres años siguientes de notificada la resolución emitida por el consejo o tribunal.

<sup>6</sup> En resoluciones tales como las N.°s 17417-8-2012 y 03405-4-2013.

<sup>7</sup> El cual señala que la sola modificación de los criterios interpretativos establecidos mediante precedentes administrativos no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes.

<sup>8</sup> Según la cual una decisión final, que contiene un pronunciamiento sobre el fondo, consagra la irrevocabilidad o inmutabilidad de lo resuelto, siendo que el establecimiento de un precedente vinculante no debe afectar el principio de respeto a lo ya decidido o resuelto con anterioridad, por ende, no se puede impedir el derecho de ejecución de los actos firmes que son intangibles. Si bien dicho pronunciamiento se encuentra referido a precedentes constitucionales, también resulta de aplicación a los precedentes administrativos al estar informados por los mismos principios.

Fiscal no enerva el carácter firme de un acto administrativo respecto del cual se ha seguido un procedimiento regular.

**CONCLUSIÓN:**

En los casos en que con posterioridad a la emisión y notificación de una resolución del Tribunal Fiscal que se encuentre pendiente de cumplimiento, se haya publicado una resolución de observancia obligatoria del mismo tribunal que contenga un criterio distinto al de aquella otra resolución, siendo que la misma constituya o no un acto administrativo firme, corresponderá emitir la respectiva resolución de cumplimiento en base al criterio establecido en ella, en tanto no se declare su nulidad.

Lima, 14 de octubre de 2014

Original firmado por:

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
Intendente Nacional(e)  
Intendencia Nacional Jurídica  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE  
DESARROLLO ESTRATEGICO