

**I. ASUNTO:**

Se consulta si una Resolución que resuelve una Reclamación emitida por la administración aduanera sin tomar en cuenta la normatividad específica, conforme Resolución del Tribunal Fiscal, puede ser declarada nula por la propia administración dos años después o debe ser revocada.

**II. BASE LEGAL:**

- Decreto Legislativo N.º 1053 que aprueba la Ley General de Aduanas, publicado el 27.06.2008, en adelante LGA.
- Decreto Supremo N.º 010-2009-EF que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas, en adelante Reglamento de la LGA.
- Ley N.º 27444 y sus normas modificatorias que aprueba la Ley del Procedimiento Administrativo General, en adelante Ley N.º 27444.
- Decreto Supremo N.º 133-2013 que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, en adelante Código Tributario.
- Resolución de Superintendencia 002-97/SUNAT: Establecen el Procedimiento de comunicación de la existencia de Errores Materiales o circunstancias posteriores a la emisión de Actos de la Administración Tributaria

**III. ANÁLISIS:**



Antes de atender la consulta formulada debemos señalar que el presente caso el acto administrativo cuya revocación o nulidad se pretende está referido a una resolución que absuelve un Reclamo en el marco de un procedimiento contencioso tributario, por lo que será en dicho contexto que se abordará la materia en cuestión.

En ese sentido, la Resolución cuya invalidez se invoca constituye un acto administrativo de naturaleza tributaria, el cual para dejar de tener validez deberá ser revocado o declarado nulo, debiendo efectuarse tales actos siguiendo las reglas establecidas en el Código Tributario y sólo supletoriamente bajo las normas y principios de la LPAG<sup>1</sup>.

En ese orden de ideas corresponde determinar si para dejar sin efecto una Resolución consentida que se pronuncia sobre una reclamación de manera contraria a la normatividad específica, de conformidad con lo señalado en jurisprudencia emitida en forma posterior por el Tribunal Fiscal, dos años después de su emisión, corresponde proceder a su revocación o a declarar su nulidad.

Debe precisarse que el pronunciamiento del órgano colegiado no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y por ende no resulta de aplicación general a

<sup>1</sup> **Ley del Procedimiento Administrativo General: Artículo II.- Contenido**

(...) 2. Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.

todos los casos similares, de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, y menos aún a casos absueltos con fecha anterior a su emisión<sup>2</sup>.

Por lo expuesto, pasamos a atender los dos extremos de la consulta formulada:

## 1. REVOCACIÓN DE RESOLUCIÓN QUE RESUELVE UNA RECLAMACIÓN:

Respecto a este extremo de la consulta debemos indicar que la Revocatoria según *Dromi* "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 ilegitimidad"<sup>3</sup>, aunque algunos autores –por el contrario- distinguen a la revocatoria de la nulidad en el sentido que mientras la primera está referido a "razones de oportunidad" la segunda lo está a "razones de legitimidad"<sup>4</sup>.

Más allá de estas divergencias doctrinarias, el Código Tributario, norma aplicable en el presente caso, por tratarse de una Resolución de la administración que ha quedado consentida y ha sido emitida en un procedimiento contencioso tributario, señala respecto de la revocatoria de oficio, lo siguiente:

**Artículo 108°** (...) Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario;
2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.
3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique.

La Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda.

....

Al respecto, teniendo en cuenta que en el caso materia de consulta se pretende fundamentar la invalidez de lo resuelto en un acto administrativo en base al criterio asumido en forma posterior por el Tribunal Fiscal en un caso similar (casi dos años después), la causal de revocación que podría resultar aplicable sería la establecida en el inciso 2 del artículo 108° antes transcrito, referida a la detección de circunstancias posteriores a la emisión de la Resolución que demuestran su improcedencia, sin embargo, conforme a la precisión efectuada en el penúltimo párrafo del mencionado artículo, la Administración señalará los casos en que existen circunstancias posteriores a la emisión del acto que determinan su revocación y el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos; siendo por tanto condición indispensable para que opere la revocación por el mencionado inciso, que el hecho posterior

<sup>2</sup> **INFORME N° 82-2013-SUNAT/4B4000** (publicado en el portal institucional) Se emite opinión legal en el sentido que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013, **jurisprudencia de observancia obligatoria**, resulta aplicable para la Administración Aduanera y para los operadores de comercio exterior, a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial El Peruano, es decir a partir del 17/03/2013, precisándose que los nuevos criterios que contiene respecto a los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5° del Reglamento sobre Valoración, resultan también aplicables respecto a las situaciones jurídicas existentes.

<sup>3</sup> **DROMI** Roberto. Derecho Administrativo Tomo I. p. 387 (citado por Huamani. Rosendo en Código Tributario Comentado Lima: Jurista Editores. 2010 p. 811)

<sup>4</sup> **GONZALO PEREZ**, Jesus. Manual del Derecho procesal Administrativo 3° Edición. S.L Civitas Ediciones. Madrid, 2001.



encuadre dentro de los supuestos que la administración haya determinado previamente que pueden dar lugar a la revocación de un acto notificado.

En tal sentido, la Administración Tributaria mediante la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, ha fijado las circunstancias posteriores que ameritan la revocación del acto administrativo, enumerando las situaciones sobrevinientes que justificarían la revocación, entre las cuales no se contempla el supuesto materia de consulta<sup>5</sup>, debiéndose precisar que dicha resolución fue emitida con anterioridad a la fusión de la SUNAT con la Aduana, por lo que la mayoría de supuestos que contiene no se ajustan a la operatividad aduanera lo cual, sin embargo, no es impedimento para su aplicación<sup>6</sup>.

Por lo expuesto, una Resolución de la administración aduanera que resuelve una Reclamación en el marco del procedimiento contencioso-tributario, sólo podría ser revocada de oficio por la administración en mérito a una circunstancia posterior a su emisión, cuando ésta se ajuste a una o más de las causales previstas en el numeral 2 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, no existiendo un plazo límite para que la Administración Tributaria ejerza de oficio la facultad de revocar el acto administrativo<sup>7</sup>.

## 2. NULIDAD DE OFICIO DE UNA RESOLUCIÓN DE SANCIÓN CONTRARIA AL ORDENAMIENTO JURÍDICO:

Respecto a este aspecto de la consulta, debemos partir del enunciado del artículo 8° de la LPAG según el cual todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional.

En ese sentido, encontrándonos ante un acto administrativo que ha resuelto una reclamación y que no ha sido apelada ante el Tribunal Fiscal nos encontramos con que dicho acto consentido sigue gozando de su presunción de validez, aunque podrá devenir en nulo si se configura alguna de las causales previstas en el artículo 109° del Código Tributario, entre las cuales se encuentra el supuesto previsto en el inciso c) aplicable a los actos administrativos "...que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior", supuesto que se ajustaría al caso de una Resolución expedida sin tomar en cuenta la normatividad vigente, como ocurre en el caso materia de consulta.

Sobre el particular debemos señalar que el artículo 110° del Código Tributario precisa que "*La Administración Tributaria en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda, con arreglo a dicho Código, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial*".

<sup>5</sup> La Resolución N° 002-97/SUNAT en su artículo 1° numeral 2 señala las causales para revocar o sustituir o complementar sus actos con posterioridad a la notificación de las Resoluciones de Intendencia, señalando entre ellas causales vinculadas a errores de cálculo, errores de transcripción o digitación, modificación de datos o no reconocimiento de deudas.

<sup>6</sup> Mediante Informe N° 036-2007-SUNAT/2B4000 se señaló que es "condición indispensable" para que la administración revoque sus actos "que previamente haya taxativamente establecido en una norma los supuestos en que procede, tal como sucede en la resolución antes citada".

<sup>7</sup> Informe N° 183-2007-SUNAT/2B0000 (publicado en el portal institucional)



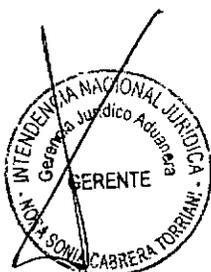
Por su parte, el numeral 202.3 del artículo 202° de la Ley N° 27444 señala que “La facultad para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos prescribe al año, contado a partir de la fecha en que hayan quedado consentidos”<sup>8</sup>.

Como se puede apreciar de los textos legales antes citados, el artículo 110° del Código Tributario regula la facultad de la Administración Tributaria para declarar de oficio la nulidad de sus actos durante la tramitación de algún procedimiento administrativo impugnatorio, como sería por ejemplo durante el trámite de las etapas de reclamación o apelación dentro del Procedimiento Contencioso Tributario; en tanto que el numeral 202.3 del artículo 202° de la Ley N° 27444 establece un plazo para declarar la nulidad de oficio de aquellos actos administrativos que han quedado **consentidos**<sup>9</sup> o **firmes**<sup>10</sup>, es decir, respecto de los cuales habiendo transcurrido el plazo de ley no se ha interpuesto medio impugnatorio alguno, supuesto no regulado en el Código Tributario.

En ese orden de ideas, para efectos de la declaración de nulidad de oficio de un acto dictado por la Administración Tributaria que está siendo objeto de un recurso impugnativo resultará aplicable lo dispuesto por el artículo 110° del TUO del Código Tributario; sin embargo, en aquellos supuestos en los que el acto haya quedado consentido o firme, resultará aplicable supletoriamente el plazo límite señalado en el numeral 202.3 del artículo 202° de la Ley N° 27444<sup>11</sup>, por lo que vencido el mencionado plazo, su nulidad sólo podrá ser demandada ante el Poder Judicial a través del Proceso Contencioso Administrativo conforme a lo dispuesto en el numeral 202.4 del mismo artículo<sup>12</sup>.

En ese orden de ideas, para efectos de la declaración de nulidad de oficio de la resolución que resuelve una reclamación que se encuentre en impugnación, la Administración Tributaria deberá tener en cuenta lo establecido expresamente en el artículo 110° del TUO del Código Tributario. No obstante, cuando el referido acto haya quedado consentido, resultará aplicable lo dispuesto en el numeral 202.3 del artículo 202° de la LPAG<sup>13</sup>.

Por lo expuesto, si bien es posible declarar la nulidad de oficio del acto que resuelve una reclamación y que haya quedado consentida, esta deberá efectuarse necesariamente antes del vencimiento del plazo previsto en el numeral 202.3 del artículo 202° de la LPAG, una vez vencido dicho plazo resultara imposible que la administración declare su nulidad de oficio, correspondiendo entablar la acción judicial correspondiente, conforme lo dispuesto en el numeral 202.4 del artículo 202° de la LPAG<sup>14</sup>.



<sup>8</sup> Precisándose en el inciso 202.4 del mismo artículo, que en caso que haya prescrito la facultad para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos, procede demandar su nulidad ante el Poder Judicial dentro del plazo de los dos (2) años siguientes a la fecha en que prescribió la facultad para declarar la nulidad en sede administrativa.

<sup>9</sup> Cabanellas define como **consentido** el “Auto u otra resolución judicial contra la que no se interpone, por la parte interesada, recurso dentro del término legal para ello; por lo cual queda firme” (Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Guillermo Cabanellas, 21° Edición, 1989 - Editorial Heliasta S.R.L., Tomo II, página 308).

<sup>10</sup> Conforme a lo dispuesto por el artículo 212° de la Ley N° 27444, el Acto es firme cuando se pierde el derecho a articularlos por el vencimiento de los plazos para interponer los recursos administrativos en su contra.

<sup>11</sup> Aplicación supletoria que resulta aplicable a los supuestos no previstos por el Código Tributario, conforme a lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del mencionado cuerpo legal.

<sup>12</sup> Dentro del plazo de los dos (2) años siguientes a la fecha en que prescribió la facultad para declarar su nulidad en sede administrativa.

<sup>13</sup> Criterio tomado en el **Informe N° 214-2007-SUNAT/2B0000** (publicado en el portal institucional) en un caso similar (nulidad de oficio del acto que resuelve una solicitud no contenciosa no vinculada a la determinación de la obligación tributaria que se encuentre en impugnación).

<sup>14</sup> De conformidad con el **artículo 202.4 de la LPAG** en caso de que haya prescrito el plazo para que la administración pueda revocar su propia resolución consentida “sólo procede demandar la nulidad ante el Poder Judicial vía el proceso contencioso administrativo, siempre que la demanda se interponga dentro de los dos (2) años siguientes a contar desde la fecha en que prescribió la facultad para declarar la nulidad en sede administrativa.

#### IV. CONCLUSIONES

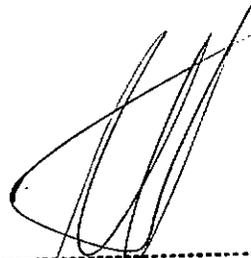
Conforme los aspectos absueltos en el rubro análisis del presente informe debemos indicar que respecto de un acto administrativo, que resuelve una Reclamación Tributaria y ha quedado consentido, son aplicables los siguientes criterios:

1. Para que proceda su revocatoria por circunstancias posteriores a su emisión (numeral 2 del artículo 108° del Código Tributario), es indispensable que el supuesto que se pretende invocar haya sido señalado previamente por la administración mediante Resolución de Superintendencia.
2. La facultad para declarar su Nulidad de oficio prescribe al año, contado a partir de la fecha en que haya quedado consentido, vencido el cual sólo procede demandar la Nulidad ante el Poder Judicial en aplicación a lo dispuesto en el artículo 202° de la LPAG.

#### V. RECOMENDACIONES:

Sin perjuicio de lo señalado se recomienda que a fin que la administración aduanera pueda revocar una Resolución ya notificada, cuya improcedencia quede evidenciada por circunstancias posteriores a su emisión, se elabore una Resolución de Superintendencia que fije las causales y el procedimiento necesarios para tal fin, conforme lo señalado en el artículo 108° inciso 2 del Código Tributario (equivalente a la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT aplicable en materia de tributos internos).

Callao, 25 SET. 2013



-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

SCT/FNM/EFCJ

**MEMORÁNDUM N.º 387-2013-SUNAT-4B4000**

**A** : **ADA FRANCO MARCOS**  
Intendente de Aduana de Arequipa

**DE** : **SONIA CABRERA TORRIANI**  
Gerente Jurídico Aduanero

**ASUNTO** : Invalidez de acto administrativo.

**REFERENCIA** : Informe Técnico Electrónico N° 16-2013-3I0000

**FECHA** : Callao, **25 SET. 2013**

---

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia mediante el cual se formula consulta sobre el procedimiento a seguir para declarar la invalidez de una Resolución de Intendencia, emitida en contravención al ordenamiento jurídico-aduanero.

Sobre el particular se adjunta al presente el Informe N° 176 -2013-SUNAT/4B4000, emitido por esta Gerencia, mediante el cual se absuelve la consulta formulada.

Atentamente,

  
-----  
NORA-SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

