

***¿Cómo debe el Tribunal Fiscal pronunciarse sobre el fondo de la controversia en caso constate la existencia de vicios de nulidad?***

**Z A**

ZUZUNAGA  
ASSERETO  
& ZEGARRA  
ABOGADOS



**Pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido por parte del  
Tribunal Fiscal en casos en que se presentan vicios de nulidad  
Juan José Assereto Bossio<sup>1</sup>**

## **I. Introducción**

Mediante el Decreto Legislativo N° 1263 se modificó el Código Tributario en diversos aspectos. Uno de ellos es el relativo a la actuación del Tribunal Fiscal cuando se detectan vicios que constituyen causal de nulidad en etapas previas del procedimiento contencioso en el que se discuten acotaciones efectuadas por la Administración Tributaria o Aduanera.

Con relación a ese aspecto, el citado Decreto Legislativo modificó el artículo 150° del Código Tributario, eliminando el párrafo según el cual: *“El Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia”* y que *“en tal caso declarará la nulidad e insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda”*.

Dicha disposición fue sustituida por otra norma, conforme a la cual: *“Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, 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. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad”*.

Tal modificación se complementa con la efectuada en el artículo 129° del mismo Código, conforme al cual: *“Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente”*; norma que luego de la modificación señala, además, que: *“En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150”*.

Como puede apreciarse, si bien el párrafo introducido en el artículo 150° del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1263 se refiere a vicios de nulidad en general, disponiendo que en cualquier supuesto en que éstos se presenten el Tribunal debe pronunciarse sobre el fondo del asunto si cuenta con los elementos suficientes para ello, la modificación sustantiva se encuentra referida a un vicio de nulidad en concreto, el relativo a la existencia de aspectos o cuestiones planteadas por los contribuyentes en la reclamación, que no son examinados ni son objeto de resolución por parte de la primera instancia administrativa. En tal supuesto, el Código disponía que el Tribunal *“no podía”* pronunciarse sobre esos aspectos<sup>2</sup> y que debía disponer la

---

<sup>1</sup> Socio fundador de Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados.

<sup>2</sup> Sobre el particular, resulta interesante a la discusión que plantea Luis Hernandez Berenguel, respecto a si el impedimento de pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal regulado alcanzaba a todos los aspectos controvertidos del expediente o únicamente a aquellos respecto de los cuales la instancia previa hubiera omitido el examen y resolución. Al respecto, ver Hernandez Berenguel, Luis. “La Nulidad a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario” en Revista Ius Et Veritas N° 40, páginas 346 a 356.

nulidad e insubsistencia de la resolución de primera instancia, reponiendo el procedimiento al estado correspondiente, contrario a lo cual ahora dispone que el Tribunal debe pronunciarse sobre el fondo del asunto si cuenta con los elementos suficientes para ello y que, sólo cuando no contara con dichos elementos, debe reponer el procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Entender el verdadero alcance de esta modificación requiere una explicación histórica del contexto en el que se produce, basada en jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

## II. Contexto Histórico:

El artículo 109° inciso 2 del Código Tributario dispone, desde hace muchos años, que los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior, son nulos.

En ese marco, la norma contenida en el artículo 129° del mismo cuerpo legal, conforme a la cual las resoluciones que expida la Administración Tributaria deben expresar los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y decidir sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, se considera como parte del procedimiento legal establecido.

La falta de examen y de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, respecto de cuestiones planteadas en la reclamación por los contribuyentes o suscitadas en el expediente es, por tanto, causal de nulidad del acto administrativo. A ello se suma la disposición que contenía el artículo 150° del propio Código, que impedía al Tribunal pronunciarse sobre esas cuestiones o aspectos y que le ordenaba declarar la nulidad e insubsistencia de la resolución emitida por la Administración Tributaria y reponer el procedimiento al estado que correspondiera.

En ese orden de ideas, hasta antes del 11 de octubre del año 2001 puede apreciarse de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que dicha entidad, ante la existencia del vicio de nulidad comentado, procedía conforme al artículo 150° citado y declaraba la insubsistencia de la resolución de primera instancia, ordenando siempre reponer el procedimiento al momento en que se produjo el vicio<sup>3</sup>.

En la fecha mencionada en el párrafo anterior entró en vigencia la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, "LPAG"), que introdujo en su artículo 217<sup>4</sup> una norma que señala lo siguiente: "*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*".

Esta disposición colisionaba con el artículo 150° del Código Tributario. Esa colisión planteaba un dilema interpretativo para el caso concreto de la nulidad por falta de

---

<sup>3</sup> En esa línea jurisprudencial pueden citarse como ejemplos las RTF N° 0708-4-1997 y 0872-2-1997.

<sup>4</sup> Hoy artículo 225° del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

examen y de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, respecto de cuestiones planteadas en la reclamación por los contribuyentes o suscitadas en el expediente. Por un lado, la norma del Código Tributario es especial para los procesos administrativos tributarios, mientras que la LPAG tiene carácter general. De otro lado, la LPAG es una norma posterior y supone una evolución en el derecho administrativo basada en los principios de economía y celeridad procesal<sup>5</sup>.

Ante tal particular coyuntura, el Tribunal Fiscal, a partir de la mencionada fecha, optó por efectuar una distinción en el tratamiento de las nulidades, dependiendo de su vicio causal.

Así, respecto de toda nulidad causada por un vicio distinto a la falta de examen o pronunciamiento en primera instancia administrativa de cuestiones o aspectos planteados en la reclamación o suscitados en el expediente, optó por la aplicación supletoria del artículo 217° de la LPAG, estableciendo que, en tales casos, si se tenían elementos para emitir pronunciamiento respecto del fondo de la controversia, debía declararse la nulidad de la resolución de la Administración Tributaria y emitirse el fallo de fondo que correspondiera al caso.

En cuanto a la nulidad causada por la falta de decisión sobre todas las cuestiones planteadas por los contribuyentes y suscitadas en el expediente, el Tribunal dispuso que correspondía declarar la nulidad de la apelada y reponer el procedimiento al estado que correspondiera en aplicación del artículo 150° del Código Tributario, salvo que se tuvieran los elementos para emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, en cuyo caso se debía declarar nulo el acto de la Administración Tributaria y emitir el fallo que correspondiera al caso en cumplimiento del artículo 217° de la LPAG.

Esto último puede resultar confuso, pues al final el tratamiento que el Tribunal otorga parece ser el mismo para todos los vicios de nulidad, no obstante lo cual, en los diversos Glosarios de Fallos empleados por el Tribunal Fiscal, que figuran anexos a múltiples Actas de Reunión de Sala Plena, se dividieron expresamente los tres supuestos (la nulidad por falta de decisión sin que se cuente con elementos para pronunciarse sobre el fondo, la misma nulidad pero teniendo elementos para pronunciarse sobre el fondo y las demás nulidades) como tres tipos de fallo distintos, indicando incluso en pies de página que el tipo relativo a las demás nulidades no incluía los supuestos previstos en los artículos 129° y 150° del Código Tributario<sup>6</sup>.

La explicación de todo ello se encuentra en la forma en que aplica el Tribunal el artículo 217° de la LPAG. Si bien termina aplicándolo para todos los vicios de nulidad, en el caso de aquella nulidad causada por la falta de decisión sobre cuestiones planteadas en la reclamación, lo hace en abierta contradicción de la

---

<sup>5</sup> Sobre este punto se puede consultar a Morón Urbina, quien expone sobre la motivación de la norma contenida en el artículo 217° de la LPAG. Particularmente interesantes resultan las referencias que hace a las conductas que la misma busca desalentar en los órganos resolutores administrativos, como la elusión de la emisión de pronunciamiento ante casos complejos, recarga de labores o por evitar analizar completamente los casos. Al respecto ver Morón Urbina, Juan Carlos. "Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General". Décima Edición, febrero 2014. Gaceta jurídica. Lima. Pág. 684-685.

<sup>6</sup> Esto puede apreciarse en las Actas de Reunión de Sala Plena N° 2009-19, 2010-06, 2013-31 y 2014-22 y sus respectivos anexos.

norma que contenía el artículo 150° del Código Tributario, prefiriendo la LPAG ante el conflicto entre ambas normas. Por el contrario, en el caso de las nulidades causadas por otros vicios, al no existir conflicto normativo, simplemente aplica el artículo 217° de la LPAG de forma supletoria al Código Tributario.

Antes de la aprobación de los Glosarios de Fallos, durante el período que va entre la vigencia de la LPAG y el año 2009, se emitieron Resoluciones que adoptaban ya la posición de aplicar el artículo 217° de la LPAG incluso en el supuesto de nulidad previsto en el artículo 150° del Código Tributario<sup>7</sup>. Particularmente clara al respecto resulta la RTF N°04371-5-2002, que citamos textualmente a continuación:

*“De la revisión de la Resolución de Intendencia N°0 15-4-14498 impugnada (folios 74 a 80), se advierte que la Administración omitió pronunciarse en relación a los argumentos referidos al citado convenio de liquidación extrajudicial formulados por la recurrente en su reclamo (folios 46 a 49), por lo que **conforme con lo dispuesto por el artículo 150° antes mencionado, corresponde declarar su nulidad e insubsistencia.***

***Sin embargo, el artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N°27444, dispone que en caso la autoridad competente constate la existencia de una causal de nulidad, además de declarar la nulidad, deberá resolver sobre el fondo del asunto, de contar con los elementos suficientes para ello”*** (las negritas son nuestras).

Tal criterio, sin embargo, no fue absolutamente unánime, pudiendo citarse el voto discrepante del vocal Pinto de Aliaga en la RTF N° 05935-5-2006, a cuyo criterio el artículo 217° de la LPAG no debía resultar aplicable en el caso de la nulidad por la falta de decisión sobre todas las cuestiones planteadas por los contribuyentes y suscitadas en el expediente, pues el Código Tributario contaba con regulación expresa sobre la materia (el artículo 150° del Código Tributario) y la misma debía primar por especialidad.

En el año 2009 se aprueba el Glosario de Fallos mediante Acta de Reunión de Sala Plena y se zanja en el Tribunal Fiscal el criterio ya descrito anteriormente, que privilegia la aplicación del artículo 217° de la LPAG pese a tratarse de una norma general, repitiéndose luego en los posteriores Acuerdos de Sala Plena sobre la materia hasta que se produce la modificación del artículo 150° del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo N°1263.

### III. Motivo de la modificación

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta aquí, en este punto cabe preguntarse, ¿Por qué se produce la modificación si el Tribunal Fiscal ya había adoptado, incluso vía Acta de Reunión de Sala Plena, el criterio de aplicar una norma similar a la que hoy ha sustituido el artículo 150° del Código Tributario?

---

<sup>7</sup> Pueden citarse al respecto las RTF N°04371-5-2002, 06747-2-2006, 02243-2-2006 y 06935-5-2007.

La exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1263 no es muy clara al respecto. Al plantear la problemática que motiva la iniciativa normativa, dicha exposición de motivos, luego de citar el artículo 150° del Código Tributario, señala literalmente que: *“... actualmente el Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia, por lo que declara la nulidad e insubsistencia de la resolución, reponiendo el procedimiento al estado en que corresponda”*. A párrafo seguido, agrega que: *“Como puede apreciarse lo establecido en el Código Tributario impide lograr la simplificación de procedimientos, así como dar cumplimiento a los principios de economía procesal y celeridad procesal; conllevando a que los contribuyentes no puedan acceder a una pronta resolución de los recursos que interponen ante el Tribunal Fiscal”*.

A la vista de lo anterior, pareciera que la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1263 no toma en cuenta la jurisprudencia y las Actas de Reuniones de Sala Plena del Tribunal Fiscal antes expuestas, que denotan que dicho Tribunal desde el año 2001 viene aplicando el artículo 217° de la LPAG por encima del artículo 150° del Código Tributario. No obstante, más adelante al desarrollar la propuesta normativa señala: *“Cabe indicar que el Tribunal Fiscal en aras de dar cumplimiento a la simplificación y principios de economía procesal y celeridad en beneficio del contribuyente, en algunos procedimientos se ha pronunciado sobre el fondo del asunto, aun cuando la resolución apelada incurrió en causal de nulidad al haber sido emitida prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido (causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario)”*.

Remata la exposición de motivos señalando que: *“Se modifica el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, a fin de permitir al Tribunal Fiscal que en casos advierta la existencia de vicios de nulidad, además de declarar ésta, pueda pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contar con elementos suficientes, sin perjuicio que también pueda actuar medios probatorios de oficio; lo cual, se encuentra de acuerdo a las reglas previstas en el numeral 217.2 del artículo 217° de la LPAG”*.

Lo llamativo del contenido de la exposición de motivos citada es que no realiza un ejercicio interpretativo del conflicto entre el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario y el artículo 217° de la LPAG, que concluya con la preeminencia de este último y la necesidad de eliminar el primero en aras de la claridad del sistema legal, lo que bien podría haber sido la motivación de la modificación. En efecto, la exposición de motivos podría haberse referido al conflicto, así como a la forma en que el Tribunal Fiscal lo ha resuelto en su jurisprudencia y en sus Actas de Reunión de Sala Plena para, sobre esa base, postular la necesidad de derogar el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario en aras de la claridad del sistema normativo, pero no lo hizo. Por el contrario, la exposición de motivos se explaya en destacar que el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario impedía de manera efectiva al Tribunal Fiscal el pronunciarse sobre aspectos planteados en la reclamación que no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia y, pese a reconocer que en los hechos en algunos casos el Tribunal puede haber emitido ese pronunciamiento, considera necesaria la derogación de dicho párrafo para permitir esa actuación.

De lo anterior podría inferirse que, en opinión del legislador, la actuación del Tribunal Fiscal desde el año 2001 en que entró en vigencia la LPAG no se ha ajustado a Ley. En efecto, es muy distinto que el legislador exponga como motivación la existencia de

un conflicto normativo, su interpretación en favor de la aplicación de una de las normas y que postule la derogación de la otra en aras de la claridad, a que exponga como motivación la necesidad de derogar una norma para permitir que el Tribunal Fiscal pueda actuar de una determinada manera. Al utilizar esta última fórmula para exponer sus motivos, el legislador estaría partiendo del entendido que la norma cuya derogación se postula (el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario) regía de forma efectiva, siendo preeminente ante cualquier conflicto normativo. Con ello, dejaría expuesto el criterio aplicado por el Tribunal Fiscal durante 15 años a una declaración de ilegalidad.

En línea con lo anterior, aunque sin referirse concretamente al conflicto entre el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario y el artículo 217° de la LPAG, diversas sentencias de la Corte Superior de Justicia<sup>8</sup> han establecido como criterio general lo siguiente: *“Según la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario está permitida la aplicación de normas que no están dentro de su cuerpo legal o incluso normas distintas a las tributarias, siempre que se cumplan con dos supuestos concurrentes: i) el hecho no esté regulado en el citado TUO; y, ii) las normas a aplicar no se opongan o desnaturalicen las contenidas en el referido código”*. Siguiendo dicho criterio, el Poder Judicial bien podría considerar que la existencia del último párrafo del artículo 150° del Código Tributario impedía la aplicación del artículo 217° de la LPAG, determinando la ilegalidad de la actuación en sentido contrario que el Tribunal Fiscal vino realizando desde el año 2001.

En el mismo sentido, nuevamente sin referirse en concreto al conflicto entre el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario y el artículo 217° de la LPAG, la Corte Suprema en vía de Casación, en un contencioso tributario aduanero<sup>9</sup>, ha señalado que: *“... cuando la materia que es objeto de la actuación administrativa cuente con una regulación especial, esto es, cuando un determinado cuerpo de actuación de la Administración Pública se encuentre sometido a un cauce procedimental específico normado por ley, la aplicación de las normas previstas con vocación general en la Ley N° 27444 será únicamente supletoria frente a los va cíos que pudieran existir en la norma especial; ...”* basándose para ello en el numeral 2 del Artículo II del Título Preliminar de la propia LPAG, conforme al cual: *“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”*.

De lo anterior se constata el riesgo que, sometido al escrutinio del Poder Judicial, el criterio empleado por el Tribunal Fiscal desde el año 2001 respecto del conflicto entre el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario y el artículo 217° de la LPAG, pueda ser declarado ilegal y determinar la nulidad de las RTF emitidas en base al mismo. La modificación tendría como propósito, por tanto, eliminar esa posibilidad, cuando menos respecto de las Resoluciones que el Tribunal Fiscal emita a partir del presente año 2017, pues desde la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1263, las normas contenidas en el Código Tributario y en la LPAG son similares y permiten al Tribunal pronunciarse sobre el fondo del asunto controvertido ante

---

<sup>8</sup> Al respecto ver Resolución N°14 del Expediente N°3 427-2015, Resolución N°21 del Expediente N°10692-2015, Resolución N°19 del Expediente N°12746-2015, Resolución N°19 del Expediente N°3053-2016.

<sup>9</sup> CAS. N°989-2011 LIMA, publicada en la Separata de Casaciones del diario oficial El Peruano, de fecha 30 de setiembre de 2014

cualquier nulidad, incluyendo la falta de examen y pronunciamiento en la primera instancia respecto de aspectos planteados en la reclamación y suscitados en el expediente, si cuenta con los elementos necesarios para ello.

#### IV. Nueva problemática que plantea la modificación

Como se aprecia de lo expuesto hasta aquí, la modificación realizada por el Decreto Legislativo N° 1263 incorpora en el Código Tributario una norma similar a la existente en la LPAG con la intención de evitar que, pese al criterio establecido por el Tribunal Fiscal en Actas de Reunión de Sala Plena, se interprete que dicho Tribunal no puede pronunciarse sobre el fondo del asunto controvertido cuando en la instancia previa se incurra en vicio de nulidad por falta de pronunciamiento sobre aspectos planteados en la reclamación por los contribuyentes o suscitados en el expediente.

No obstante, la nueva norma que contiene el Código Tributario no es exactamente igual a la regulada en la LPAG. En efecto, la nueva redacción del artículo 150° del Código Tributario señala en su primera parte que: *“Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, 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** ...”* (el resaltado es nuestro).

El artículo 217° de la LPAG no contiene referencia alguna en su redacción a la salvaguarda de los derechos de los administrados, por lo que cabe preguntarse por el motivo de la incorporación de esta frase en el Código Tributario, particularmente porque la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1263 no contiene explicación alguna al respecto.

Dos posibles lecturas surgen sobre el particular.

La primera, que nos parece la correcta por la literalidad y por la motivación de fondo de la modificación, es que la nueva norma considera que la salvaguarda de los derechos de los administrados se produce por el mero pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre el fondo del asunto controvertido pese a la existencia de un vicio de nulidad. Conforme a esta lectura, los derechos de los administrados salvaguardados serían los de celeridad y economía procesal. Si este fuera el caso, la adición de esta frase no marcaría, en principio, diferencia sustantiva alguna con la norma contenida en la LPAG, salvo que se considere que su adición tiene por objetivo comprometer al Tribunal Fiscal a interpretar las situaciones en las que debe o no emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto de una forma que favorezca o priorice la celeridad y la economía procesal; ello se produciría, por ejemplo, si acaecido el vicio de nulidad y constatada la falta de algún elemento probatorio, el Tribunal ordena de oficio la actuación de dicha prueba ejerciendo la facultad que le confiere el artículo 126° del Código Tributario, en lugar de considerar que no cuenta con los elementos necesarios para emitir pronunciamiento y restituir el procedimiento al momento en que se produjo el vicio. En esta última línea nos adscribimos, apoyados en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1263, que expresamente señala que se modifica el artículo 150° del Código Tributario para que el Tribunal Fiscal pueda pronunciarse sobre el fondo del asunto de contar con los elementos suficientes *“sin perjuicio que también pueda actuar medios probatorios de oficio”*. Sin perjuicio de



ello, reconocemos que el ideal hubiera sido la inclusión de una frase más expresa en cuanto a la priorización de la economía y la celeridad procesal en la interpretación o incluso, como desarrollamos en el acápite siguiente, de la inclusión de una obligación de cargo del Tribunal Fiscal de actuar de oficio las pruebas que le permitan emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

La segunda posible lectura es que, al pronunciarse sobre el fondo del asunto controvertido, el Tribunal debe cuidar de hacerlo salvaguardando los derechos de los administrados, supuesto en el cual dicha salvaguarda no se agotaría con la emisión del pronunciamiento sobre el fondo del asunto y en el que cabría preguntarse cuáles son esos derechos que deben ser salvaguardados al emitirse el fallo y cómo deben los mismos ser salvaguardados. En esta segunda lectura se marcaría una diferencia sustantiva con lo regulado en la LPAG, añadiendo una obligación para el Tribunal a la que habría que dotar de contenido.

No se aprecia en la motivación de la modificación un ánimo diferenciador con la LPAG sino lo contrario, la búsqueda de equiparar el tratamiento entre ésta y el Código Tributario, por lo que consideramos que la frase no hace más que aludir a los derechos de economía y celeridad procesal que son mencionados en la exposición de motivos, los mismos que se consideran salvaguardados con el simple hecho de permitir al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre el fondo del asunto controvertido ante cualquier vicio procesal, incluyendo aquél por falta de pronunciamiento en la instancia previa respecto de aspectos planteados en la reclamación o suscitados en el expediente. Consideramos, eso sí, que la frase es una llamada al Tribunal a priorizar los principios de economía y celeridad procesal al juzgar las situaciones en las que cuenta o no con los elementos necesarios para emitir pronunciamiento sobre el fondo, lo que debiera llevarlo incluso a la actuación de pruebas faltantes de oficio cuando ello fuera necesario y posible.

## **V. Posibilidades de mayor evolución**

Como resulta claro de la lectura de las normas que permiten el pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido ante la existencia de vicios procesales, la posibilidad de tal pronunciamiento y el consiguiente logro del objetivo de economía y celeridad procesal se encuentran condicionados a que el órgano encargado de resolver (en el caso del artículo 150° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal) cuente con los elementos suficientes para emitir el pronunciamiento. En caso contrario, debe reponer el procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Ello supone que existe una variable, que queda en cada caso a discreción o juzgamiento del órgano encargado de resolver, de la que depende la salvaguarda de dichos derechos de los administrados. Tal variable es la existencia o inexistencia de elementos suficientes para la emisión del pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

Una primera conclusión importante que puede extraerse de la constatación de esa situación, es que incluso con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1263, los administrados o contribuyentes y sus asesores legales deben preocuparse de demostrar y convencer al Tribunal Fiscal de la existencia de elementos suficientes en el expediente para la emisión del pronunciamiento sobre el fondo del asunto, si

desean preservar de manera efectiva sus derechos a la economía y celeridad procesales.

Un segundo punto que debe tomarse en consideración es la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal en la que evalúa cuando cuenta y cuando no cuenta con elementos suficientes para pronunciarse sobre el fondo del asunto controvertido.

El Tribunal Fiscal, incluso con la modificación del Decreto Legislativo N° 1263 ya vigente, ha emitido resoluciones<sup>10</sup> en las que considera que la falta o ausencia de ciertas actuaciones por parte de las autoridades administrativas en instancias previas (por ejemplo, solicitar a los administrados cierta documentación) determina la inexistencia de elementos suficientes para emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto, lo que supone la consiguiente reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Un criterio como éste nos lleva a afirmar que existe aún espacio para una evolución hacia la celeridad y economía procesales que se busca alcanzar y proteger.

En efecto, una posible mejora se encuentra en introducir expresamente en el Código Tributario la obligación que el Tribunal Fiscal actúe de oficio los elementos probatorios faltantes para poder emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto. Como ya hemos señalado, este aspecto a la fecha sólo se menciona en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1263 a título de habilitación para que el Tribunal actúe medios probatorios de oficio cuando lo requiera para poder emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto, pero al no constituir una obligación queda en el nivel discrecional lo que, basado en antecedentes como el citado, puede derivar en que el Tribunal juzgue que situaciones como la falta de actuación por parte de las autoridades administrativas de instancias previas determinan de plano la ausencia de elementos suficientes para emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido. De hecho, el Tribunal Fiscal cuenta con la facultad legal de actuar pruebas de oficio conforme con el artículo 126° del Código Tributario, pese a lo cual se han presentado casos en que la mera falta de actuación por parte de autoridades de instancias previas le ha llevado a concluir que carece de elementos suficientes para emitir pronunciamiento sobre el fondo, pudiendo el Tribunal haber actuado esas pruebas emitiendo la correspondiente solicitud al contribuyente.

Más efectivo para lograr el objetivo de economía y celeridad procesal, sería establecer la obligación de cargo del Tribunal Fiscal de actuar de oficio las pruebas necesarias que le permitan emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto y sólo permitir que se restituya el procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad, cuando tal actuación de oficio no fuera posible. Ello evitaría que el Tribunal Fiscal repitiera su criterio jurisprudencial previo sobre esas situaciones y permitiría la emisión de pronunciamientos sobre el fondo del asunto en una mayor cantidad de casos en los que se constate la existencia de vicios de nulidad.

---

<sup>10</sup> Al respecto ver Resoluciones N° 11765-A-2016, 0055 9-A-2017 y 00678-A-2017 emitidas por la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal.

## VI. Conclusiones

1. Antes del año 2001 en el que entró en vigencia la LPAG, ante la presencia del vicio de nulidad por falta de pronunciamiento en la instancia previa respecto de aspectos planteados en la reclamación o suscitados en el expediente, el Tribunal Fiscal aplicaba puntualmente lo dispuesto en el artículo 150° del Código Tributario y declaraba la insubsistencia de la resolución de primera instancia ordenando la restitución del procedimiento al momento en que se produjo el vicio.
2. Con la entrada en vigencia de la LPAG se plantea un conflicto normativo, en el que una norma posterior, pero de carácter general, como la LPAG, contenía una disposición contradictoria con la vigente conforme con una norma anterior pero específica como el Código Tributario. Tal conflicto normativo fue resuelto por el Tribunal Fiscal en su jurisprudencia priorizando la norma posterior pero general de la LPAG, aunque con algún voto discrepante. Conforme a ello, el Tribunal consideró que le correspondía emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto incluso cuando se presentaba el vicio por falta de pronunciamiento en la instancia previa respecto de aspectos planteados en la reclamación o suscitados en el expediente, pese a la disposición expresa en contrario contenida en el artículo 150° del Código Tributario, priorizando la aplicación del artículo 217° de la LPAG.
3. Tal posición fue posteriormente recogida por el Tribunal Fiscal a nivel de Actas de Reuniones de Sala Plena, haciéndola obligatoria para todos los vocales y salas del Tribunal.
4. De la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1263, tal y como ha sido redactada, podría inferirse que, en opinión del legislador, el criterio aplicado por el Tribunal Fiscal ante el conflicto normativo antes descrito no se ajusta a ley. El riesgo que ello supone se ve ratificado por sentencias de la Corte Superior de Justicia y de la Corte Suprema en vía de Casación, conforme a las cuales la LPAG sólo resulta aplicable ante la ausencia de un cauce procedimental específico.
5. Ante tal coyuntura, la modificación realizada mediante el citado Decreto Legislativo tiene el mérito de validar el criterio empleado por el Tribunal Fiscal y eliminar el riesgo que el mismo sea declarado ilegal por el Poder Judicial, cuando menos para las resoluciones que el Tribunal emita a partir del año 2017.
6. La norma introducida por el Decreto Legislativo N° 1263 en el artículo 150° del Código Tributario contiene una referencia a la salvaguarda de los derechos de los administrados, que no aparece en la norma similar contenida la LPAG. Consideramos que ella alude a los derechos de economía y celeridad procesal, que se cumple con la emisión de pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido por parte del Tribunal Fiscal pese a la existencia de vicios de nulidad y que lleva aparejado un llamado a dicho Tribunal para que, al momento de juzgar si cuenta o no con elementos suficientes para emitir ese pronunciamiento sobre el fondo, priorice los referidos derechos, lo que se lograría, por ejemplo, ejerciendo su facultad de actuación probatoria de oficio en todo caso en que ello resulte posible.

7. Existe aún lugar a mejora en la legislación, en la búsqueda de los objetivos de economía y celeridad procesal. Introducir la obligación de cargo del Tribunal Fiscal de actuar de oficio los medios probatorios ausentes, en lugar de mantener tal posibilidad como facultativa, y limitar la restitución del procedimiento al momento de ocurrencia del vicio de nulidad a aquellos casos en los que dicha actuación probatoria de oficio fuera imposible, lograría un mejor efecto.

## VII. Bibliografía

- Hernandez Berenguel, Luis. "La Nulidad a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario" en Revista Ius Et Veritas N° 40, páginas 346 a 356
- Morón Urbina, Juan Carlos. "Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General". Décima Edición, febrero 2014. Gaceta jurídica. Lima. Pág. 684-685.
- Resolución N°14 de la Corte Superior en el Expediente N°3427-2015.
- Resolución N°21 de la Corte Superior en el Expediente N°10692-2015.
- Resolución N°19 de la Corte Superior Expediente N° 12746-2015.
- Resolución N°19 de la Corte Superior Expediente N° 3053-2016.
- Sentencia de Casación N°989-2011 LIMA, publicada en la Separata de Casaciones del diario oficial El Peruano, de fecha 30 de setiembre de 2014.
- Acta de Reunión de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°2009-19
- Acta de Reunión de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°2010-06
- Acta de Reunión de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°2013-31
- Acta de Reunión de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°2014-22.
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1 263.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°0708-4-1997.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°0872-2-1997.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°04371-5-2002.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°06747-2-2006
- Resolución del Tribunal Fiscal N°02243-2-2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°06935-5-2007.

- Resolución del Tribunal Fiscal N°11765-A-2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°00559-A-2017.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°00678-A-2017.