



El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL BUEN SERVICIO AL CIUDADANO

Martes 5 de setiembre de 2017

JURISPRUDENCIA

Año XXVI / N° 1053

7867

TRIBUNAL FISCAL

Tribunal Fiscal N° 07140-10-2017

EXPEDIENTE N° : 4564-2017
INTERESADO : KANDLY YESMITH BLAS PINEDA
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Huacho
FECHA : Lima, 16 de agosto de 2017

VISTA la apelación interpuesta por KANDLY YESMITH BLAS PINEDA, con R.U.C. N° 10414364395, contra la Comunicación N° 1730790003050 de 7 de octubre de 2016, emitida por la Oficina Zonal Huacho de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que resolvió la solicitud de Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos presentada mediante Formulario 194 N° 1790400004901, respecto de la Resolución de Multa N° 173-002-0059304, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que no ha cometido la infracción vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 que se le atribuye, toda vez que en dicho ejercicio se encontraba acogida al Régimen Especial de dicho impuesto, habiendo cumplido con realizar el trámite de baja de comprobantes de pago respecto de sus facturas y boletas de ventas, así como el de suspensión de actividades y con presentar las declaraciones correspondientes al mencionado Régimen Especial.

Que añade que fue orientada por el personal de la Administración para presentar el Formulario 194, que dio inicio al presente procedimiento, previo desistimiento de un anterior recurso de apelación presentado.

Que la Administración indica que de la revisión del Formulario 194 N° 1790400004901 verificó que la recurrente cuestionó la Resolución de Multa N° 173-002-0059304, materia de una anterior reclamación en la que se emitió la Resolución de Oficina Zonal N° 1760140003973/SUNAT, la cual fue apelada por la recurrente, siendo que posteriormente formuló desistimiento, que fue aceptado por este Tribunal, concluyendo de este modo el procedimiento contencioso tributario, por lo que declaró improcedente lo solicitado.

Que de acuerdo con el artículo 124° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, son etapas del procedimiento contencioso tributario, la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 135° del citado código, pueden ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa, así como los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01743-3-2005 de 17 de marzo de 2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que: "El Formulario 194 "Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos", regulado por la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, es una reclamación

especial en que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro, y en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración procederá el recurso de apelación respectivo. El carácter especial de la reclamación está dado porque considerando los casos en que procede no le son aplicables los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 137° del Código Tributario, excepto el plazo".

Que en la citada resolución se ha indicado que: "en el caso que lo solicitado por el administrado mediante la comunicación contenida en el Formulario 194 no se encuentre dentro de los supuestos de la mencionada resolución de superintendencia, procede que la Administración Tributaria le otorgue a dicha comunicación el trámite de recurso de reclamación, en aplicación del artículo 213° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, considerando como fecha de presentación del recurso, la que conste como tal en el Formulario 194".

Que de autos, se aprecia que la recurrente a través de Formulario 194, Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos N° 1790400004901 de 25 de agosto de 2016 (fojas 155 y 156), solicitó se deje sin efecto la Resolución de Multa N° 173-002-0059304 (foja 127), sustentándose en la existencia de una solicitud de modificación de datos aprobada por SUNAT, respecto del alta del Régimen Especial de Renta desde enero de 2010 y la baja por término de actividades en noviembre del mismo año, por lo que no estaba obligada a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 2010.

Que mediante la Comunicación N° 1730790003050 de 7 de octubre de 2016 (foja 163), la Administración declaró improcedente lo solicitado, debido a que mediante Resolución de Oficina Zonal N° 1760140003973/SUNAT se había emitido pronunciamiento sobre un anterior recurso de reclamación presentado por la recurrente el 12 de febrero de 2016, contra la anotada resolución de multa. Precisa que contra dicha resolución, la recurrente formuló apelación, que fue materia de desistimiento, el cual fue aceptado el 3 de agosto de 2016.

Que de lo expuesto, se advierte que la pretensión de la recurrente es cuestionar la comisión de la infracción, alegando que no se encuentra obligada a presentar la declaración correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, al haberse modificado los datos de su afectación a dicho tributo; lo cual no se ajusta a los supuestos establecidos en la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, por lo que de acuerdo con el criterio establecido en la citada Resolución N° 01743-3-2005, correspondía que se tramitara dicho formulario como un recurso de reclamación contra la Resolución de Multa N° 173-002-0059304, considerando como fecha de su interposición el 25 de agosto de 2016.

Que al respecto, según refiere la Administración y se verifica de autos, el 12 de febrero de 2016, la recurrente presentó una anterior reclamación contra la mencionada resolución de multa (fojas 26 a 28), siendo declarada inadmisibles mediante la Resolución de Oficina Zonal N° 1760140003973/SUNAT de 25 de abril de 2016 (foja 43) y contra ésta, la recurrente interpuso apelación el 26 de mayo de 2016 (fojas 104 a 107), habiendo formulado desistimiento el 18 de julio de 2016 (foja 137), el que fue aceptado por este Tribunal con Resolución Unipersonal N° 07260-8-2016 de 3 de agosto de 2016 (foja 142).

Que así, teniendo en cuenta que el anterior procedimiento contencioso tributario de reclamación contra la Resolución

de Multa N° 173-002-0059304, concluyó con el desistimiento de la apelación interpuesta contra la Resolución de Oficina Zonal N° 1760140003973/SUNAT, que declaró la inadmisibilidad de dicha reclamación, cabe dilucidar si procede admitir a trámite y emitir pronunciamiento respecto de un recurso de reclamación cuando el administrado presentó dicho recurso después de haberse desistido del recurso de apelación presentado contra la resolución que declaró inadmisibles un primer recurso de reclamación, formulado contra el mismo valor.

Que al respecto se han suscitado dos interpretaciones:

I) Procede iniciar un nuevo procedimiento contencioso tributario mediante la presentación de un recurso de reclamación que cumpla los requisitos establecidos para su admisión a trámite, con posterioridad a que se haya aceptado el desistimiento del recurso de apelación interpuesto contra una resolución que declaró inadmisibles un recurso de reclamación.

II) No procede iniciar un nuevo procedimiento contencioso tributario mediante la presentación de un recurso de reclamación, con posterioridad a que se haya aceptado el desistimiento del recurso de apelación interpuesto contra una resolución que declaró inadmisibles un recurso de reclamación.

Que llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-13 de 7 de agosto de 2017, se ha adoptado la primera interpretación, por los fundamentos siguientes:

“El artículo 23° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF¹ establece que, entre otros actos, para interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda. A ello se agrega que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria².”

Por otro lado, el artículo 137° del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, prevé que el recurso de reclamación se deberá interponer a través de un escrito fundamentado³, siendo que cuando se formule contra las resoluciones de determinación o de multa deberá presentarse en el término improrrogable de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida.

Asimismo, el citado artículo establece que cuando las resoluciones de determinación y de multa se reclamen vencido el mencionado término de 20 días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 9 meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de 9 meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración⁴.

En el caso de la impugnación de órdenes de pago, el segundo párrafo del artículo 136° del citado código establece que es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del referido código, esto es, cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiese interpuesto dentro del plazo de 20 días hábiles de notificada la orden de pago.

Teniendo en cuenta las normas expuestas, a efecto de que un recurso de reclamación sea admitido a trámite, el administrado debe cumplir los requisitos establecidos en el Código Tributario, siendo que de lo contrario, la Administración declarará la inadmisibilidad del recurso.

Ahora bien, en caso de haberse declarado inadmisibles el recurso de reclamación e interpuesto el recurso de apelación contra dicha inadmisibilidad, es necesario determinar si procede iniciar un nuevo procedimiento contencioso tributario (con la interposición de un nuevo recurso de reclamación) cuando el administrado se desistió del referido recurso de apelación.

Sobre el desistimiento, el artículo 130° del Código Tributario señala que:

“El deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento.

El desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión.

El desistimiento de una reclamación interpuesta contra una resolución ficta denegatoria de devolución o de una apelación interpuesta contra dicha resolución ficta, tiene como efecto que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la devolución o la reclamación que el deudor tributario consideró denegada (...)

En lo no contemplado expresamente en el presente artículo, se aplicará la Ley del Procedimiento Administrativo General⁵.”

Conforme con el citado artículo, el desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión. No obstante, no se ha definido lo que implica el desistimiento de la pretensión, por lo que es necesario revisar lo dispuesto por la Ley del Procedimiento Administrativo General.

El numeral 189.1 de la Ley N° 27444⁵, establece que el desistimiento del procedimiento importará la culminación

¹ Antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016. Después de dicha modificación, la exigencia de poder a efecto de la presentación de recursos de impugnación no ha variado. En cuanto a la subsanación, luego de dicha modificación se prevé que “La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria, salvo en los procedimientos de aprobación automática. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles”. Finalmente, se ha dispuesto que para efecto de mero trámite se presumirá concedida la representación.

² Se prevé además que cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153°, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles.

³ Antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, el numeral 1) del artículo 137° establecía los siguientes requisitos: “Se deberá interponer a través de un escrito fundamentado y autorizado por letrado de los lugares donde la defensa fuera cautiva, el que, además, deberá contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil. A dicho escrito se deberá adjuntar la Hoja de Información Sumaria correspondiente, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia”. Al respecto, la Única Disposición Complementaria Transitoria del mencionado decreto legislativo, dispuso que se admitirán a trámite aquellos recursos de reclamación o de apelación respecto de los cuales, a la fecha de entrada en vigencia del citado decreto legislativo estuviera pendiente la notificación de la resolución de inadmisibilidad por la falta de presentación de la hoja de información sumaria y/o la consignación en el escrito del nombre del abogado que lo autoriza, su firma y/o número de registro hábil. Asimismo, previó que no procederá la declaración de nulidad del condecorio de la apelación en aquellos casos de recursos de apelación en que la Administración Tributaria hubiera procedido con la elevación del expediente sin exigir la hoja de información sumaria y/o la consignación en el escrito del nombre del abogado que lo autoriza, su firma y/o número de registro hábil.

⁴ Después de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1263, se establece que: “Cuando las Resoluciones de Determinación y de Multa se reclamen vencido el señalado término de veinte (20) días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve (9) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de nueve (9) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. Los plazos de nueve (9) meses variarán a doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, y a veinte (20) días hábiles tratándose de reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes”.

⁵ Cabe mencionar que el artículo 189° fue modificado por el Decreto Legislativo N° 1272, publicado el 21 de diciembre de 2016 (se modificó el numeral 189.5), y que con dicha modificación fue recogido por el artículo 198° del Texto Único Ordenado de dicha ley, publicado el 20 de marzo de 2017. Esta norma es aplicable supletoriamente conforme con lo dispuesto por el artículo 130° del Código Tributario y por la Norma IX del citado código establece que en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

del mismo, pero no impedirá que posteriormente vuelva a plantearse igual pretensión en otro procedimiento. Por su parte, el numeral 189.2 del mismo artículo prevé que el desistimiento de la pretensión impedirá promover otro procedimiento por el mismo objeto y causa.

En relación con los recursos administrativos, el numeral 190.2 del artículo 190° de la citada ley⁶ señala que puede desistirse de un recurso administrativo antes de que se notifique la resolución final en la instancia, determinando que la resolución impugnada quede firme, salvo que otros administrados se hayan adherido al recurso, en cuyo caso sólo tendrá efecto para quien lo formuló⁷.

En tal sentido, en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal como las N° 04695-1-2002, 04361-1-2010, 00145-4-2012, 01624-1-2012, 18613-10-2013 y 12673-3-2014, se ha señalado que el desistimiento de un recurso administrativo determina que la resolución impugnada quede firme.

En cuanto al desistimiento como figura procesal, MONROY GÁLVEZ explica que: "...es el acto jurídico procesal por el que, a solicitud de una de las partes, se eliminan los efectos jurídicos de un proceso, de algún acto jurídico procesal realizado en su interior, o de alguna pretensión procesal". En el ámbito del desistimiento de procesos, agrega que "El desistimiento del proceso tiene dos manifestaciones. Por un lado, puede concretarse respecto de toda la actividad procesal realizada hasta el momento en que una de las partes formula el desistimiento. Podemos decir que este es el desistimiento total del proceso. Por otro, el desistimiento del proceso se concreta respecto de actos o situaciones procesales específicas. Así por ejemplo, es factible desistirse de un recurso, de un trámite incidental, de una prueba ofrecida y admitida, etc... Este es el desistimiento parcial del proceso"⁸. En cuanto a los efectos del desistimiento del recurso, indica que "El efecto del desistimiento parcial del recurso, es dejar firme -expedita para ser ejecutada-, la resolución que se encontraba recurrida"⁹.

De otro lado, en cuanto al desistimiento de la pretensión procesal, explica que ésta implica una declaración de voluntad en el sentido de dejar de exigir la pretensión emanada del derecho material o sustancial que le sirvió de sustento¹⁰. Precisa además que sus efectos son similares a los que emanan de una sentencia infundada con autoridad de cosa juzgada¹¹.

En el ámbito del procedimiento administrativo, MORÓN URBINA comenta que es una declaración de voluntad expresa y formal en virtud de la cual, el administrado elimina los efectos de cualquiera de sus actos procesales anteriores, con alcance exclusivamente dentro del procedimiento en curso. A ello añade que el desistimiento puede ser total, lo que implica finalizar el procedimiento iniciado por el administrado, o parcial, el que a su vez puede recaer sobre un recurso, lo que también conlleva culminar el procedimiento, o de la presentación de una prueba¹².

Ahora bien, como se aprecia de lo expuesto, el desistimiento de la pretensión significa dejar de exigir la pretensión emanada del derecho material o sustancial que sirvió de sustento a la pretensión procesal, lo que impide promover otro procedimiento por el mismo objeto y causa, siendo que desistirse de un recurso determina que la resolución impugnada quede firme. En tal sentido, ello implicará que no pueda presentarse otro recurso contra la misma resolución y por el mismo motivo puesto que ello implicaría promover un procedimiento de impugnación con el mismo objeto y causa y contra un acto firme, sin embargo, el supuesto materia de análisis, cae fuera de este supuesto puesto que en éste, no se impugna la misma resolución con la misma finalidad.

Para tal efecto, es importante definir a la pretensión y determinar el alcance de la resolución que quedó firme al desistirse del recurso de apelación.

En cuanto a la pretensión, RUBIO CORREA explica que es lo que el actor busca obtener de la administración de justicia, al margen de que efectivamente tenga derecho o no a ello¹³. Asimismo, debe considerarse que un elemento central de la pretensión procesal es el pedido concreto o petitivo, esto es, aquello que en el campo de la realidad es lo que el pretensor quiere sea una actuación del pretendido o una declaración jurisdiccional¹⁴.

Como se aprecia, en el primer procedimiento contencioso tributario, la Administración declaró inadmisibles el recurso de reclamación (por ejemplo, por falta de poder o por falta de pago previo o porque el recurso no estaba debidamente sustentado), ante lo cual, el administrado optó por recurrir dicha decisión, mediante el recurso de apelación. En este caso, la pretensión o fin perseguido por el administrado es que se revise y se revoque la inadmisibilidad declarada por la Administración.

En tal sentido, al aceptarse el desistimiento del recurso de apelación, la resolución que queda firme es aquella que declaró inadmisibles el recurso de reclamación y por consiguiente, no podría interponerse un nuevo recurso de apelación cuestionando dicha inadmisibilidad puesto que habría identidad de pretensión. En efecto, dado el fin perseguido por el administrado en su recurso de apelación, esto es, la declaración que persigue, no puede ser nuevamente la revisión de la anotada inadmisibilidad, la que quedó firme.

Ahora bien, si se superase el defecto que hacía inadmisibles el reclamo (por ejemplo, se cuenta con el poder, se realiza el pago previo o se cuenta con un escrito fundamentado), es posible que el administrado presente un nuevo recurso de reclamación¹⁵ y en tal caso, no podría declararse la improcedencia de dicho recurso puesto que si bien en último término el acto reclamable es el mismo, la pretensión no es igual, esto es, no hay identidad de objeto y causa que impida iniciar otro procedimiento contencioso tributario.

Al respecto, cuando la Administración declara inadmisibles un recurso de reclamación, no existe un pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido, es decir, no se evalúa si el acto reclamado ha sido válidamente emitido, sino que el análisis se circunscribe a señalar el incumplimiento de los requisitos de admisibilidad del recurso. Cuando se impugna dicha inadmisibilidad, la materia controvertida en instancia de apelación se encuentra relacionada con la inadmisibilidad del recurso de reclamación, por lo que la pretensión se encuentra delimitada a ello, esto es, a determinar si se cumplieron los requisitos establecidos por el mencionado Código Tributario para admitir a trámite el recurso de reclamación.

En tal sentido, el nuevo procedimiento es iniciado contra un acto reclamable mediante un recurso que cumple todos los requisitos para ser admitido a trámite, mientras que el recurso respecto del cual se solicitó el desistimiento era una apelación interpuesta contra una resolución que había declarado inadmisibles un primer reclamo. Por tanto, el acto sobre el que se formula el recurso no es el mismo ni son impugnados con la misma finalidad puesto que, como se ha mencionado previamente, en este caso no se está presentando un nuevo recurso de apelación contra la inadmisibilidad declarada, supuesto en el que existiría coincidencia de pretensiones. Por el contrario, al presentar un nuevo reclamo iniciando un nuevo procedimiento contencioso tributario no se pretende cuestionar dicha inadmisibilidad.

Como se aprecia, el efecto práctico de lo mencionado es equivalente al caso en el que declarada la inadmisibilidad, el administrado no recurre dicha resolución, la que queda firme, sino que opta por presentar un nuevo recurso con todos los requisitos de ley para que sea admitido a trámite, supuesto en el que no podría señalarse que no procede el reclamo por haber consentido la primera declaración de inadmisibilidad. En efecto, en diversas resoluciones de este Tribunal, se ha señalado que la declaratoria de inadmisibilidad no impide

⁶ Actual artículo 199° del Texto Único Ordenado de la mencionada ley.

⁷ Antes de la publicación del texto único ordenado, esta norma estaba recogida en el artículo 190° de la Ley N° 27444.

⁸ En este sentido, véase: MONROY GÁLVEZ, Juan, "Concepto de desistimiento" en: Themis, N° 11, PUCP, 1988, Lima, p. 85.

⁹ Véase: *Ibidem*.

¹⁰ Al respecto, véase: *Ibidem*, p. 86.

¹¹ *Ibidem*.

¹² En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Gaceta Jurídica, 2002, Lima, p. 400.

¹³ Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, La Extinción de Acciones y Derechos en el Código Civil, PUCP, 1997, Lima, p. 92.

¹⁴ Al respecto, MONROY GÁLVEZ explica que la pretensión material es el acto de exigir algo, que debe tener relevancia jurídica, antes del inicio de un proceso, esto es, es el acto de exigir la satisfacción de un interés con relevancia jurídica de forma extrajudicial. Dicha pretensión material, cuando no es satisfecha extrajudicialmente se hace valer en el proceso convirtiéndose en pretensión procesal, esto es, en la manifestación de voluntad por la que un sujeto de derechos exige algo a otro a través del Estado concretamente utilizando sus órganos especializados en la solución de conflictos jurisdiccionales. Asimismo, explica que la pretensión procesal tiene un elemento central que es el pedido concreto o petitivo, esto es, aquello que en el campo de la realidad es lo que el pretensor quiere sea una actuación del pretendido o una declaración jurisdiccional. En este sentido, véase: MONROY GÁLVEZ, Juan, Introducción al Proceso Civil, Temis, 1996, Lima, pp. 225 y ss.

¹⁵ Dentro del plazo establecido o realizando el pago previo (o afianzamiento) de la deuda tributaria.

que los administrados, si así lo creen conveniente, presentar una nueva reclamación contra el acto administrativo cuestionado, acreditando el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad¹⁶. Por consiguiente, considerando que la situación y efecto jurídico de la inadmisibilidad es el mismo en ambos casos, no podría hacerse una diferencia entre ambas situaciones únicamente porque en un caso se apeló la inadmisibilidad (y se presentó el desistimiento) y en el otro no.

Ahora bien, en cuanto a los efectos del desistimiento de los recursos de impugnación, si bien el Código Tributario dispone que el deudor tributario podrá desistirse "de sus recursos" en cualquier etapa del procedimiento, a dicho desistimiento le otorga efecto de desistimiento de la pretensión, señalando que "el desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión". Por su parte, conforme con la normatividad prevista por la Ley N° 27444, el desistimiento de la pretensión impedirá promover otro procedimiento por el mismo objeto y causa mientras que el desistimiento del recurso determina que la resolución impugnada quede firme. De una lectura en conjunto de dichas normas, se considera que lo establecido por el Código Tributario es que el desistimiento de un recurso impide plantear uno nuevo, contra el mismo acto y con la misma finalidad, lo que es acorde al análisis efectuado puesto que el acto que queda firme y que no puede volver a ser impugnado es la resolución que declara inadmisibile el recurso de reclamación pero no el acto reclamable en sí mismo. A ello cabe añadir que la pretensión que no puede volver a plantearse por causa del desistimiento, es la revocación de la inadmisibilidad, la que quedó firme.

Por tanto, se concluye que procede iniciar un nuevo procedimiento contencioso tributario mediante la presentación de un recurso de reclamación que cumpla los requisitos establecidos para su admisión a trámite, con posterioridad a que se haya aceptado el desistimiento del recurso de apelación interpuesto contra una resolución que declaró inadmisibile un recurso de reclamación".

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que el primer párrafo del artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, 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 "El Peruano".

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-13 de 7 de agosto de 2017, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que en el presente caso, tal como se ha señalado precedentemente, el anterior procedimiento contencioso tributario, iniciado por la recurrente con la presentación del recurso de reclamación contra la Resolución de Multa N° 173-002-0059304, el 12 de febrero de 2016, concluyó con el desistimiento de la apelación interpuesta contra la Resolución de Oficina Zonal N° 1760140003973/SUNAT, que declaró inadmisibile dicha reclamación, por lo que en aplicación del criterio contenido en el precitado Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-13, la recurrente se encontraba facultada a formular un nuevo recurso de reclamación contra dicho valor, lo que según se ha indicado anteriormente, hizo a través de la presentación del mencionado Formulario 194 N° 1790400004901.

Que de acuerdo con el criterio establecido en la citada Resolución N° 01743-3-2005, antes glosada, correspondía que la Administración tramitara dicho formulario como un nuevo recurso de reclamación contra la antes referida resolución de multa, considerando como fecha de su interposición el 25 de agosto de 2016, lo que no hizo.

Que en tal sentido, en mérito a lo establecido en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, en concordancia con el artículo 150° del mismo código¹⁷, corresponde declarar nula la Comunicación N° 1730790003050, y reponer el procedimiento al momento en que se produjo el vicio, disponiendo que la Administración otorgue trámite de reclamación al citado Formulario 194 y emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, de ser el caso.

Que estando a lo expuesto, no resulta pertinente emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

Con las vocales Villanueva Aznarán y Meléndez Kohatsu, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

1. Declarar NULA la Comunicación N° 1730790003050 de 7 de octubre de 2016, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:

"Procede iniciar un nuevo procedimiento contencioso tributario mediante la presentación de un recurso de reclamación que cumpla los requisitos establecidos para su admisión a trámite, con posterioridad a que se haya aceptado el desistimiento del recurso de apelación interpuesto contra una resolución que declaró inadmisibile un recurso de reclamación".

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

MELÉNDEZ KOHATSU
VOCAL

Toledo Sagástegui
Secretaria Relatora

¹⁶ Así, por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16552-5-2013 se señaló lo siguiente: "Que al haber transcurrido el plazo señalado en el aludido requerimiento, sin que la recurrente cumpliera con subsanar el escrito fundamentado del recurso de reclamación autorizado por abogado debidamente habilitado para el ejercicio de la profesión, la inadmisibilidad declarada por la Administración se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada, quedando a salvo, el derecho de la recurrente, de considerarlo conveniente, de interponer nuevo recurso de reclamación cumpliendo con los requisitos de admisibilidad". Asimismo, en el caso resuelto mediante la Resolución N° 05021-10-2016 se señaló que: "...de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 03769-1-2007 y 06772-9-2012, la declaratoria de inadmisibilidad no impide que los administrados, si así lo creen conveniente, presenten una nueva reclamación contra un acto administrativo cuestionado, acreditando el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad, según lo previsto en el artículo 137° del Código Tributario".

¹⁷ Según el numeral 2 del artículo 109° del mencionado Código Tributario, son nulos los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, siendo que el último párrafo de dicho artículo incorporado por el Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial y que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante el acto pueda ser idóneo salvo disposición legal en contrario. Asimismo, conforme con el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, modificado por el citado Decreto Legislativo N° 1263, 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.