

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
ESCUELA DE POSGRADO



**La nulidad de las resoluciones de determinación en el procedimiento
contencioso tributario y efectos en el plazo de fiscalización regulado en el
artículo 62°-A del Código Tributario**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO DE ACADÉMICO DE
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

AUTOR

Cesar Augusto Guillermo Garcia

ASESOR

Enrique Martin San Miguel Romero
<https://orcid.org/0000-0003-0112-7284>

Chiclayo, 2023

**La nulidad de las resoluciones de determinación en el
procedimiento contencioso tributario y efectos en el plazo de
fiscalización regulado en el artículo 62°-A del Código Tributario**

PRESENTADA POR

Cesar Augusto Guillermo Garcia

A la Escuela de Posgrado de la

Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo

Para optar el grado académico de

MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

APROBADA POR

Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza

PRESIDENTE

Carlos Alberto Olivos Campos

SECRETARIO

Enrique Martin San Miguel Romero

VOCAL

Dedicatoria

Dedico mi voluntad de investigación y prolijidad en el presente trabajo, a mis amados padres: Rosa y César (†).

Agradecimiento

A Dios Todopoderoso, por la vida y los favores recibidos.

REPORTE TURNITING

Avance 6 César Guillermo

INFORME DE ORIGINALIDAD

20%

INDICE DE SIMILITUD

19%

FUENTES DE INTERNET

1%

PUBLICACIONES

10%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

ENCONTRAR COINCIDENCIAS CON TODAS LAS FUENTES (SOLO SE IMPRIMIRÁ LA FUENTE SELECCIONADA)

12%

★ qdoc.tips

Fuente de Internet

Índice

| | |
|---|-----------|
| Resumen | 07 |
| Abstract | 08 |
| I. Introducción | 09 |
| II. Capítulo 1. Marco Teórico Conceptual | |
| 2.1. Antecedentes del problema..... | 12 |
| 2.2. Bases Teóricas | |
| 2.2.1 Facultad de Fiscalización de la AT..... | 15 |
| 2.2.1.1 Cuestiones previas..... | 15 |
| 2.2.1.2 Acto de determinación o determinación de la OT..... | 16 |
| 2.2.2 Plazo de la fiscalización definitiva en el Reglamento de Fiscalización de SUNAT..... | 17 |
| 2.2.3 Procedimiento de fiscalización de la SUNAT | 18 |
| a. D.S N° 085-2007 Reglamento del procedimiento de fiscalización..... | 18 |
| b. Sitio virtual de SUNAT..... | 19 |
| c. Especialistas tributarios..... | 19 |
| 2.2.4 Plazo de la fiscalización definitiva en el Código Tributario..... | 20 |
| 2.2.5 Reinicio de la fiscalización por nulidad de la RD..... | 23 |
| 2.2.6 Nulidad de valores inicialmente emitidos y plazo de fiscalización..... | 26 |
| 2.2.7 El Procedimiento contencioso tributario..... | 27 |
| 2.2.8 La nulidad y revocación de los actos administrativos..... | 28 |
| 2.2.9 El instituto jurídico de la nulidad..... | 28 |
| 2.2.10 La nulidad de los actos administrativos y sus efectos..... | 30 |
| 2.2.11 Subsanación del acto administrativo..... | 31 |
| 2.2.12 Acto administrativo, Requerimiento de fiscalización y nulidad..... | 31 |
| III. Metodología | |
| 3.1. Paradigma, método y diseño de investigación | |
| 3.1.1 Paradigma..... | 33 |
| 3.1.2 Método..... | 33 |
| 3.1.3 Diseño de la investigación..... | 33 |
| 3.1.4 Sujetos u objetos de la investigación..... | 33 |
| 3.2. Procedimiento de recolección de datos cualitativos | |
| 3.2.1 Técnicas de recolección de datos..... | 34 |
| 3.2.2 Procesamiento de datos..... | 34 |
| IV. Gestión del Proyecto de Investigación | |
| 4.1. Consideraciones éticas implicadas..... | 35 |

| | |
|--|-----------|
| 4.2.Recursos materiales y humanos..... | 35 |
| 4.3.Matriz de consistencia | 36 |
| V. Resultados y Discusión | |
| 5.1.Resultado | |
| 5.1.1 Objetivo 1..... | 37 |
| 5.1.2 Objetivo 2..... | 38 |
| 5.1.3 Objetivo 3..... | 41 |
| 5.1.4 Objetivo 4..... | 43 |
| 5.1.5 Objetivo 5..... | 44 |
| 5.2.Discusión..... | 48 |
| VI. Conclusiones..... | 50 |
| VII. Recomendaciones..... | 51 |
| VIII. Referencias bibliográficas..... | 52 |

Resumen

La Administración Tributaria (SUNAT) no puede solicitar documentación al contribuyente luego de vencido el plazo de la fiscalización definitiva, pero puede obtener información de terceros o utilizar la información con la que cuente para continuar con el procedimiento de fiscalización, de manera que pueda comunicar sus conclusiones y notificar las resoluciones de determinación por el tributo y períodos fiscalizados.

El presente trabajo de investigación aborda el estudio de los efectos de la nulidad de las resoluciones de determinación emitidas en el procedimiento administrativo de fiscalización de la SUNAT. En relación con ello, se analiza el cómputo del plazo de la fiscalización definitiva de un (01) año regulado en el artículo 62°-A del Código Tributario (CT)¹, toda vez que actualmente la normativa tributaria nacional no ofrece claridad de cómo efectuar el conteo de dicho plazo cuando se dictó la nulidad de los valores con el consecuente reinicio de fiscalización².

Ante la incertidumbre señalada, surgen dos corrientes para aplicar dicho cómputo del plazo de fiscalización definitiva al momento de reiniciar el procedimiento administrativo de fiscalización, la primera, continuar con el cómputo del plazo que venía corriendo desde antes del acto que dio lugar a la nulidad hasta el reinicio de la fiscalización, y el segundo, considerar el plazo transcurrido hasta el acto viciado y reiniciar el cómputo al momento que la SUNAT notifica el requerimiento a través del cual solicita información con el reinicio de la fiscalización tributaria.

Por consiguiente, el objetivo de este trabajo es determinar cuál de las dos posturas se ajusta a derecho, a partir del estudio y análisis del instituto jurídico de la nulidad en el campo administrativo y su correlación con las normas tributarias que regulan la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria.

PALABRAS CLAVE: Código Tributario, nulidad de la resolución de determinación; plazo de la fiscalización definitiva de la SUNAT; procedimiento de fiscalización.

¹ Para la fiscalización definitiva el plazo es de un (01) año y de seis (06) meses para la fiscalización parcial.

² El procedimiento se reinicia con la notificación de la carta y requerimiento de fiscalización, bajo el sustento de la nulidad de las resoluciones de determinación. El reinicio de la fiscalización tiene por objeto, que la Administración Tributaria (SUNAT), subsane los motivos o vicios de nulidad con el fin de asegurar el debido procedimiento administrativo.

Abstract

The Peruvian Tax Administration (SUNAT) cannot request documentation from the taxpayer after the deadline for the final audit, but can obtain information from third parties or use the information available to continue with the audit procedure, so that it can communicate its conclusions and notify the resolutions of determination for the tax and periods audited.

This investigation work deals with the study of the effects of the nullity of the determination resolutions issued in the administrative procedure of control of SUNAT. In relation to this, the count of the term of the definitive audit of one (01) year regulated in the article 62°-A del CT³ is analyzed, since currently the national tax regulations do not offer clarity of how to carry out the count of that period when the nullity of the values was issued with the consequent restart of audits.⁴

Due to the uncertainty indicated, two trends are given to apply the calculation of the definitive audit period at the time of restarting the administrative audit procedure. First, continue with the count of the period that had been running since before the act that gave place to the nullity until the restart of it, and the second one considers the period that passed until the corrupted act and restart the count at time that the SUNAT notifies the requirement by which it requests information with the restart of the tax audit.

Therefore, the objective of this work is to determine which of the two positions conforms to law, from the study and analysis of the legal institute of nullity in the administrative field and its correlation with the tax rules that regulate the power of control of the Tax Administration.

Keywords: Tax Code, nullity of the determination resolution; the time limit for the final audit of SUNAT; the audit procedure.

³ Para la fiscalización definitiva el plazo es de un (01) año y de seis (06) meses para la fiscalización parcial.

⁴ The procedure is restarted with the notification of the letter and request for audit, under the support of the nullity of the determination decisions. The purpose of the restart of the audit is for the Tax Administration (SUNAT) to correct the reasons or defects of nullity, in order to ensure due administrative procedure.

I. INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes sostienen con el pago de sus tributos los gastos públicos del Estado, retornando a ellos de manera directa o indirecta, en obras públicas en beneficio del conjunto social o recibir individualmente el servicio público de las entidades del Estado.

Tal es la importancia de los tributos para el Estado que se concede a la Administración Tributaria la facultad de fiscalización para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, ya que un menor pago o dejar de pagar los tributos repercute negativamente en la recaudación tributaria, destinada a financiar las finalidades públicas del Estado en favor de sus habitantes. Esta facultad está regulada en el artículo 62° y siguientes del CT e inclusive con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias, se aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

De acuerdo al indicado Reglamento, el procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación al contribuyente de dos documentos: i) la Carta de Presentación, la cual informa o presenta a los agentes fiscalizadores a cargo de la auditoría o verificación, precisando además el tributo y periodos tributarios a fiscalizar; y, ii) el primer requerimiento de información, el cual detalla la información contable, tributaria, comercial y societaria que debe presentar el administrado dentro de un plazo fijado en el requerimiento. En caso, el contribuyente presente la totalidad de la información requerida, se iniciará el computo del plazo de la fiscalización definitiva de un (01) año, según lo prevé el artículo 62°-A del CT.

Una vez vencido dicho plazo, el efecto legal es la prohibición a la Administración Tributaria de notificar requerimientos solicitando información y/o documentación, en ese sentido, se pone límite a la SUNAT para solicitar mayor documentación al sujeto pasivo de la obligación tributaria luego de transcurrido el plazo de un año, sin perjuicio que la SUNAT continúe con su labor fiscalizadora recurriendo a otras fuentes de información o con la que cuente en sus sistemas informáticos y archivos para determinar la obligación tributaria.

La verificación fiscal culmina con la notificación de actos administrativos: las Resoluciones de Determinación (RD) y, de haber detectado infracciones tributarias, con las Resoluciones de Multa (RM). La RD pone en conocimiento la base imponible determinada del tributo, la tasa o alícuota, el tributo o saldo a favor del contribuyente y los fundamentos determinantes de los reparos tributarios, tendientes a modificar las bases imponibles declaradas, conforme a los artículos 76° y 77° del CT.

En el marco de seguridad jurídica que brinda el Estado existe el proceso de sometimiento a revisión de los actos administrativos emitidos por las entidades públicas a través de la articulación de recursos impugnatorios contra los actos administrativos. En la esfera tributaria, el CT prevé el procedimiento contencioso tributario para cuestionar los actos administrativos emitidos por la SUNAT, como lo son las resoluciones de determinación. En una primera etapa, el recurso de reclamación ante la SUNAT y, la segunda, la apelación ante el Tribunal Fiscal, en ambas instancias administrativas se ejerce la facultad de reexamen, en virtud del cual es posible declarar la nulidad de las resoluciones de determinación por vicios en la configuración del acto administrativo, con el efecto retroactivo de reiniciar el procedimiento de fiscalización al punto de incurrir el vicio de nulidad.

El presente trabajo de investigación aborda el estudio de los efectos de la nulidad sobre la RD y la aplicación del cómputo del plazo de fiscalización regulado en el artículo 62°-A del CT al momento de reiniciar el procedimiento de fiscalización, pues la normativa tributaria actual no clarifica cómo efectuar el conteo de dicho plazo cuando de por medio se dictó la nulidad de los valores, de forma que se pueda saber si la Administración Tributaria puede exigir o no al contribuyente la presentación de información al reiniciar la fiscalización.

Bajo la premisa que desde la actuación viciada de nulidad en adelante todo es inválido jurídicamente, entonces se puede sostener que el cómputo del plazo de fiscalización se computó hasta el acto procedimental con vicio de nulidad, volviendo a continuar su cómputo a partir del primer acto del reinicio de la fiscalización definitiva, con lo cual la SUNAT puede solicitar información adicional al administrado hasta que venza el plazo de un (01) año.

La otra posición, es que el plazo de fiscalización ha continuado su cómputo pese a la declaración de nulidad, de modo que al reiniciar el procedimiento de fiscalización el plazo de la fiscalización (un año) podría haber transcurrido en exceso, estando impedida la Administración de solicitar información al administrado.

El Tribunal Fiscal es de la segunda posición, sin embargo, ello implica considerar parte del plazo de fiscalización los plazos legales para impugnar las resoluciones de determinación, el plazo para resolver la reclamación o apelación (así por ejemplo, en caso la fiscalización definitiva hubiera culminado al sexto mes, para el Tribunal Fiscal el plazo de fiscalización continúa computándose, haciendo parte de este los plazos para impugnar vía el recurso de reclamación (20 días hábiles) y el tiempo que la Administración demora para resolver el reclamo).

Vemos entonces un problema del cual se propone investigar científicamente para llegar a alguna de las dos posiciones planteadas, pues el Tribunal Fiscal no ha hecho un mayor análisis al respecto ni la normatividad tributaria prevé esta situación que de solución a los operadores del Derecho Tributario.

La importancia de investigar esta realidad problemática radica en analizar las implicancias del problema en la función (también derecho) de la SUNAT para determinar la obligación tributaria tomando como referencia la documentación del contribuyente y el derecho que tienen los administrados de no presentar información adicional luego de vencido el plazo de fiscalización definitiva. Estamos pues entre dos derechos que se enfrentan como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos.

Finalmente, el presente trabajo tiene como primer capítulo al marco teórico donde se releva información suficiente de los antecedentes del problema y bases teóricas; un segundo capítulo de la gestión del proyecto de investigación; el tercer capítulo trata de los resultados y discusión; y finalmente el capítulo de conclusiones y recomendaciones.

El autor.

II. MARCO TEÓRICO – CONCEPTUAL

2.1 Antecedentes del problema

El problema descrito en la parte introductoria no ha sido abordado en trabajos de investigación de temática tributaria, ni en la jurisprudencia administrativa, ni mucho menos en sede judicial y, en cuanto a la doctrina tampoco se han encontrado estudios académicos con alguna aproximación al problema, lo cual despierta el interés del investigador en analizar los efectos de nulidad de la resolución de determinación (en adelante, RD) en el cómputo del plazo de un (01) año de la fiscalización definitiva de la SUNAT regulado en el artículo 62° - A del Código Tributario (en adelante, CT), en especial en aquellos casos donde empezó el cómputo de dicho plazo.

Es por ello que la finalidad de esta parte de la investigación, es presentar algunos estudios realizados respecto a las temáticas que rodean el problema a analizar, todos ellos dirigidos a brindar aproximaciones a los conceptos, interpretaciones y aplicación a determinadas realidades del procedimiento de fiscalización de la SUNAT (en adelante, fiscalización), el plazo de fiscalización definitiva, el acto administrativo, el procedimiento contencioso tributario, la nulidad del acto administrativo y sus consecuencias jurídicas.

En las siguientes tesis para optar títulos profesionales y/o de maestrías, abarcaron en su contenido el estudio de aspectos de la facultad de fiscalización de la autoridad tributaria. A continuación, se citan las ideas centrales de los autores:

- Tesis de maestría, “Incorporación de la fiscalización definitiva electrónica en el procedimiento tributario peruano”, aborda la problemática de la fiscalización parcial electrónica, proponiendo la fiscalización definitiva electrónica y el desarrollo de conceptos como la prueba y la contabilidad electrónicas. Las autoras afirman que la facultad de fiscalización tiene como fin realizar una revisión minuciosa y exhaustiva del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, aunque esta revisión fiscal es practicada dentro de los límites establecidos por las normas tributarias y la Constitución, pues el criterio discrecional será ejercido respetando los principios sobre los cuales debe desarrollarse la fiscalización tributaria (Soto Cabellos & La Torre Quiroz, 2017).
- Tesis de maestría, “La prescripción tributaria como límite temporal a la facultad de fiscalización”, el autor concluye respecto a la facultad de fiscalización y determinación,

ésta se funda en la potestad emanada de la Constitución; no obstante, tal poder no puede ser ejercida de manera irrestricta, de forma que se imponen límites como el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, la aplicación y observancia no solo de los principios vistos en la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG), sino también el principio de seguridad jurídica (Garret Vargas, 2015).

- En la tesis “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria y su relación con la gestión del Impuesto General a las Ventas en las empresas constructoras de Lima Metropolitana”, se señala que la facultad de fiscalización ejercida por la SUNAT se basa en la acciones para inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento tributario de los contribuyentes, así como verificar los requisitos exigidos para el gozar de beneficios tributarios que les correspondan (Aguirre Gonzales, 2014).
- En la tesis “Requerimiento de comunicación de conclusiones en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de fiscalización tributaria de la SUNAT”, de Mariluz Garfias Dampiano (2017), analiza la facultad potestativa de la autoridad tributaria para comunicar o no las conclusiones de la fiscalización, por cuanto el artículo 75° del CT ni el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (en adelante, reglamento de fiscalización) definen o fijan los criterios de una fiscalización compleja. Para la autora, la fiscalización se concibe como la supervisión por parte de la SUNAT que tiene por objeto constatar que el sujeto fiscalizado cumpla con sus obligaciones tributarias, sean estas de pagar a tiempo sus tributos, declarar conforme al monto que perciban, llevar el control de sus ventas, etc. (Garfias Damiano, 2017).
- En la tesis “La aplicación del principio de verdad material en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta Empresarial y aspectos cuestionables de la exigencia probatoria de la SUNAT para admitir la deducibilidad de un gasto”. Analiza el peso de las pruebas ofrecidas en la fiscalización tributaria para establecer la fehaciencia de gastos y su causalidad en la producción de rentas empresariales, solicitados bajo la dirección de un criterio subjetivo del funcionario fiscalizador de la SUNAT. Sobre la facultad de fiscalización el autor sostiene que la fiscalización es el poder que posee la Administración para ratificar o no que los contribuyentes incididos por la norma tributaria cumplieron apropiadamente con los deberes sustantivos y formales a los que están sujetos (Gentile, 2019).

- En el trabajo académico “La Nulidad y la Revocatoria del Acto Administrativo en la Ley del Procedimiento Administrativo General y en el Procedimiento Administrativo Tributario”, se analizan dos instituciones jurídicas de control de revisión de los actos administrativos: la nulidad y revocación, su regulación en la Ley N.º 27444 y en el CT y las diferencias de su regulación en ambos ordenamientos. Así, para el investigador, la nulidad del acto administrativo es causada por un vicio en su estructura, por ejemplo, el acto emitido sin adherirse al ordenamiento legal es la exigencia de mayor relevancia para la Administración Pública, en ese sentido, afirma que la nulidad es una medida dura que puede afrontar el acto administrativo, pues no se queda en la sola eliminación del derecho positivo, sino también los efectos declarativos de la nulidad y retroactivos al momento de la emisión del acto o de la actuación con error grave (Vargas Núñez del Arco, 2020).
- En la tesis “Propuesta de mejora de la información y de la gestión del procedimiento contencioso tributario en la SUNAT a través de las Tecnologías de la información y comunicación”, se hace referencia al procedimiento contencioso tributario regulado en el CT, mencionando que el PCT es una vía al alcance del deudor tributario para ejercer su derecho de defensa, en el cual cuestiona los diferentes actos administrativos que emite la SUNAT (Aguilar Lima, Boggiano Bedón, & Coello Paria, 2019).
- Tesis de doctorado. “Reforma del principio de inmutabilidad de los actos administrativos tributarios. Hacia una nueva dimensión del Derecho Tributario peruano”. El investigador refiriéndose al acto administrativo, como el pronunciamiento o declaración unilateral del órgano administrador del tributo distinto del Reglamento (Iannacone Silva, 2020).

El autor hace un análisis de las causales nulidad establecidas en el artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo y las señaladas en el artículo 109º del Código Tributario, criticando la falta de dispositivos legales que delimiten el alcance de las causales de los actos administrativos de naturaleza tributaria para evitar variadas interpretaciones.

- Tesis de maestría. “Procedimiento contencioso de los actos administrativos efectuados por la administración tributaria vinculados a la determinación de la obligación tributaria y los pronunciamientos en contrario al criterio de su aplicación optado por la administración”, con respecto al contencioso tributario menciona que los contribuyentes tienen la garantía

de hacer frente a la actuación del órgano recaudador de impuestos, si consideran que se ha perjudicado sus intereses o derechos de naturaleza tributaria, es decir, puede refutar el acto de la SUNAT interponiendo con recursos a la misma autoridad que dictó el acto o ante el Tribunal Fiscal, todo este largo caminar se denomina procedimiento contencioso tributario (PCT), entendido como el conjunto de actos administrativos orientados o dirigidos a solucionar controversias entre la SUNAT y el deudor tributario (Vásquez Rosales, 2017).

2.2 Bases Teóricas

2.2.1 Facultad de Fiscalización de la Administración Tributaria

2.2.1.1 Cuestiones previas

Un aspecto desarrollado por NIMA es la distinción de las nociones de función fiscalizadora del ente recaudador, con los conceptos de poder o facultad de fiscalización y procedimiento administrativo de fiscalización, de alguna manera evocados en el artículo 62° del CT con confusiones en su contenido conceptual (Nima, 2016).

- **Función fiscalizadora:** entendido como el poder que tiene el Estado para verificar y controlar la correcta observancia de las obligaciones tributarias, situándose esta noción en un plano abstracto, en tanto la función fiscalizadora existe en toda Administración Pública cimentada en el ius imperium del Estado. Decimos en la esfera de lo abstracto porque no se ejercer alguna actividad en el mundo real o concreta.
- **Facultad de fiscalización:** en este caso, es el poder concedido y delimitado por la ley a fin que la Administración Tributaria pueda realizar acciones de fiscalización concretas y específicas para comprobar el cumplimiento de los deberes tributarios.

A diferencia de la función fiscalizadora, en la facultad de fiscalización sí se realizan determinadas conductas o actividades específicas discrecionales o ceñidas al ordenamiento tributario.

- **Procedimiento de fiscalización:** aquí estamos en la ejecución de la facultad fiscalizadora, llevando a cabo una serie de actos y diligencias de oficio preparatorios para la emisión de un acto administrativo capaz de producir efectos jurídicos individuales respecto del sujeto fiscalizado, los hechos económicos que interesan al

derecho tributario y la configuración de la obligación tributaria, que en el caso de la SUNAT es la RD.

2.2.1.2 Acto de determinación o determinación de la obligación tributaria.

Existen dos posturas sobre el tema, una de tipo tradicional y su propia visión respecto a la determinación tributaria. Respecto a la definición tradicional de acto de determinación señala que la mejor doctrina “ha definido a la determinación como el *acto jurídico* por el que se define la situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación del tributo [...] o del goce de un beneficio, de tal suerte que, *a)* si es efectuada por el sujeto pasivo es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídico – tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal, y *b)* si es realizada por la Administración Tributaria tiene la naturaleza de acto jurídico administrativo” (Bravo, 2006).

El autor nacional se plantea las siguientes interrogantes en torno al acto de determinación, así, por ejemplo:

¿Es la determinación un acto o un procedimiento?

¿Tiene la determinación efectos constitutivos o declarativos?

¿Tiene carácter definitivo o provisional?

Sostiene BRAVO que la mayoría de la doctrina latinoamericana tiene una posición casi unánime respecto a estas tres cuestiones, aseverando que la determinación es un *acto declarativo*, y su estado es *provisional* cuando realiza la autoliquidación el sujeto pasivo —y solo durante el periodo de prescripción—, y será *definitivo* si proviene del ente estatal tributario, con la salvedad de que no sea cuestionado o impugnado a tiempo por el contribuyente a través de un PCT, o no concurren motivos o causales previstos en la ley para la revocación del acto administrativo.

En cuanto a la discusión del carácter constitutivo o declarativo de la determinación, el autor citado explica que “Quienes acogen la tesis de los efectos constitutivos de la determinación tributaria, sostienen que con la determinación se constituye la obligación tributaria. Por el contrario, los partidarios de la tesis declarativista, consideran que el acto de determinación es simplemente un acto por el

cual se declara la existencia de la obligación tributaria, ya surgida en el pasado producto de la incidencia de la norma tributaria”.

El segundo enfoque, propio del autor BRAVO, Jorge, es más amplio e integral, pues considera que la determinación tributaria toma notable importancia dentro del campo del fenómeno tributario, asegurando que no comparte el enfoque tradicionalista expuesto líneas arriba.

Menciona que la determinación tributaria se refiere a “un acto jurídico, sea éste de reconocimiento (efectuado por el sujeto pasivo) o administrativo (efectuado por el sujeto activo...), según corresponda [...] Como puede advertirse, el acto de determinación no solo *declara* la existencia de una obligación, como tradicionalmente se ha sostenido, sino que la concretiza tornándola cierta, líquida y exigible, efecto que en nuestra opinión es *constitutiva*”.

Finalmente, BRAVO advierte la distinción del acto de determinación propiamente dicho y el componente físico que le da soporte. En efecto, el autor refiere a una declaración jurada elaborada por el contribuyente (contiene la determinación) o una RD (si la determinación es de oficio) en sí no son el acto de determinación, sino su soporte físico, documental, por ello no deben confundirse, es lo mismo que dispositivo legal y norma jurídica tampoco se confunden.

Para este autor el acto de determinación es en esencia un acto jurídico, incrusta en el Derecho positivo una norma (legal) específica y concreta, de manera que contiene la hipótesis de incidencia, esto es la actividad económica o conducta que se erige como hecho imponible ya acaecido en el mundo real (plano fenoménico) y describiendo su consecuencia normativa, el establecimiento concreto de la obligación tributaria, en una suma cierta y líquida y a la vez exigible a través del tiempo. Entonces la norma individual y concreta aludida, por su fuerza de ley, generará los efectos de la imposición o incidencia tributaria de la norma *general y abstracta*.

2.2.2 Plazo de la fiscalización definitiva en el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT

- **Decreto Supremo N° 085-2007-EF y modificatorias. Aprueba el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT**

La norma señala que los plazos fijados en el artículo 61 y 62° - A del CT serán aplicables únicamente al procedimiento de fiscalización definitiva y parcial, no siendo aplicable a otras actuaciones o acciones de fiscalización, tales como verificación de obligaciones formales, cruces de información, entre otros.

Agrega el D.S. que, de producirse la ampliación de la fiscalización parcial a una definitiva, el conteo del plazo de un año se iniciará cuando el contribuyente presente toda la información requerida en el requerimiento de la fiscalización definitiva.

Con respecto a los efectos del plazo, en el artículo 16 aclara que luego de vencido el plazo de fiscalización definitiva la SUNAT pierde la potestad para requerir otra información vinculada al impuesto y períodos de la auditoría.

2.2.3 Procedimiento de fiscalización de la SUNAT

a. Decreto Supremo N° 085-2007-EF que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de SUNAT.

Este dispositivo fue publicado el 29 de junio de 2007 y modificado por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016. En el artículo 1°, inciso e), precisa que el *procedimiento de fiscalización* comprende a la fiscalización parcial o definitiva los cuales tienen como objeto la comprobación de la determinación de la obligación tributaria, sea uno o algunos de los elementos de ésta o de forma integral, respectivamente. De paso se coteja si el contribuyente cumple las obligaciones de tipo formal. El dispositivo también se señala que el procedimiento termina formalmente con la notificación de la RD y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa (RM) al detectarse la comisión de infracciones tributarias.

Para no entrar en zonas grises de interpretación, el decreto distingue las acciones que no tienen naturaleza de procedimiento de fiscalización, por ejemplo a las acciones de SUNAT dirigidas al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones de tipo inductivo, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del CT y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercaderías.

Debemos señalar que la fiscalización definitiva tiene una dimensión mayor que la fiscalización parcial, así pues, el alcance en la revisión de la primera está concentrada a todos los aspectos del tributo de determinados períodos, en cambio el segundo tipo de fiscalización abarca solo a uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, así lo establece el inciso f) del artículo 1° del reglamento.

b. Sitio virtual web de SUNAT

Para el órgano administrador del tributo el *procedimiento de fiscalización* se aplica conforme a las facultades que le estipula el CT, para determinar correctamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias que han realizado los contribuyentes, para lo cual se designa al agente fiscalizador y se comunica el inicio del procedimiento con el requerimiento y carta autorizados, y se pone fin o concluye con la notificación de la RD que establece conformidad, deuda tributaria o una devolución de impuestos en caso se haya producido pagos en exceso.

Asimismo, en el procedimiento es posible detectar infracciones tributarias caso en el cual corresponde emitir y notificar las Resoluciones de Multa según el tipo de infracción (SUNAT, 2021).

c. Especialistas tributarios

SANCHEZ, Oscar (2013: 44-45) señala que la fiscalización puede ejecutarse bajo dos formas: i) la auditoría tributaria y, ii) la verificación tributaria. Para este autor la primera técnica consiste en aplicar un examen a la documentación y libros de contabilidad del contribuyente, para evaluar el impacto tributario de las operaciones económicas-financieras, con la aplicación de procedimientos cuyo norte es la determinación del grado de cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales reguladas en las normas de carácter tributario con vigor en los períodos fiscalizados.

Agrega, que esta forma de intervención del Estado representada por la SUNAT operativamente se efectiviza en labores de campo en el domicilio fiscal o establecimientos anexos del contribuyente; además el criterio discrecional de selección y programación de cada caso es a través de la emisión de la orden de fiscalización, documento interno de SUNAT de mero trámite en las áreas de auditoría.

La segunda técnica, estos es la verificación tributaria, el auditor de SUNAT revisa específicamente la información en torno a las inconsistencias detectadas en la fase de selección de fiscalizables; tiene alcance limitado y preciso de las operaciones comerciales a revisar con incidencia tributaria, para lo cual se aplican procedimientos de auditoría selectivas a criterio del auditor o de lineamientos de la Administración. Como conclusión, se validan estas inconsistencias tributarias según la documentación presentada o de la que disponga el ente fiscalizador, dentro de la evaluación de solicitudes de devolución de tributos (pagos en exceso, indebidos o beneficios tributarios) y de otros procedimientos no contenciosos; así como atender las peticiones de información de entidades externas o internas (por ejemplo, cruces de información. Al igual que una auditoría tributaria, la verificación se desarrolla presencial en el domicilio fiscal o en las instalaciones de la SUNAT.

2.2.4 Plazo de la fiscalización definitiva en el Código Tributario

Mediante el Decreto Legislativo N° 981, vigente el 1 de abril de 2007, se incorporó al CT el artículo 62°-A Plazo de Fiscalización, con la precisión que el epígrafe de este artículo fue modificado por Plazo de la Fiscalización Definitiva según el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación. El numeral 1 del citado artículo, sobre el plazo y cómputo del plazo indica que:

1. Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

El numeral 2 abre la posibilidad de prorrogar el referido plazo por un año adicional, siempre que:

a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.

b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.

c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

Asimismo, en el numeral 3 se preceptúa la excepción de aplicar el plazo de un año cuando se trate de fiscalizaciones por aplicación de las normas de precios de transferencias o en los casos elevados al Comité Revisor para la emisión del informe a que se refiere el artículo 62 – C.

Otro aspecto contemplado en la norma tributaria son los efectos del plazo de la fiscalización definitiva, el numeral 4 señala lo siguiente:

Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar.

Ello implica que, vencido el plazo de la fiscalización definitiva, la SUNAT se encontrará impedida de solicitar al sujeto fiscalizado más documentación que hasta dicho vencimiento no haya requerido para comprobar las incidencias tributarias, en ese sentido, todo requerimiento notificado después del plazo no tiene fuerza legal para obligar al contribuyente la presentación de documentación, en consecuencia, no se configuran infracciones por la no exhibición y/o presentación.

En el sentido indicado, el numeral 5 precisa con mayor claridad los alcances legales del vencimiento del plazo:

5. Vencimiento del plazo: El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

La parte *in fine* del artículo 62°-A enumera las circunstancias de suspensión del plazo en las siguientes situaciones:

- a) Durante la tramitación de las pericias.
- b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
- c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
- d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
- e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
- f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
- g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.

Notamos que nuestro CT regula varias aristas del plazo de la fiscalización definitiva, sin embargo, no contempla causales de interrupción del plazo. Mucho menos, en las causales de suspensión del plazo no se regula evento por nulidad de la RD y los efectos en el cómputo del plazo de fiscalización definitiva.

RTF N° 06806-10-2019

Citamos esta RTF en el cual la SUNAT solicitó información al contribuyente al momento de reiniciar la fiscalización por motivo de la nulidad de las RDS y RMs, sosteniendo el contribuyente que el plazo de fiscalización ya había vencido. Por su lado, la Administración sostenía que dicho plazo estuvo suspendido desde la

notificación del requerimiento declarado nulo hasta la notificación de la RI que falló con la nulidad de las RDs.

La posición del TF es que no está acreditado en autos la suspensión del plazo de fiscalización conforme al Código Tributario, incidiendo que la nulidad no es causal de suspensión del cómputo de dicho plazo, sentenciando administrativamente sobre el caso recurrido que la Administración no se encontraba facultada a requerir información con posterioridad al 28 de setiembre de 2017, tiempo en el cual venció el plazo a que se refiere el artículo 62° - A del CT.

2.2.5 Reinicio de la fiscalización por nulidad de la RD

RTF N° 2579-2-2011

Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) emitida el 18 de enero de 2011 y publicada en el portal de internet del Tribunal Fiscal, resuelve la queja contra la SUNAT por indebida emisión de requerimientos por períodos tributarios ya fiscalizados con Orden de Fiscalización (en adelante, OF) N° 050023138169, por los períodos de enero hasta diciembre de 2004 con alcance en el IGV, alegando la prescripción.

El Tribunal precisa que la fiscalización iniciada concluyó con las RDs, las cuales fueron declaradas nulas en la etapa de reclamación con la Resolución de Intendencia N° 0260140048486/SUNAT, por motivo que el auditor de SUNAT no evaluó el crédito fiscal de la compra de un inmueble, ordenando emitir nuevo pronunciamiento por el tributo y períodos fiscalizados, así como el saldo a favor de períodos anteriores a enero de 2004.

La posición del TF es que el procedimiento de fiscalización tiene como característica de ser único e integral, en ese sentido, como la Administración declaró la nulidad de las RDs, correspondía la continuación de la fiscalización iniciada con los Requerimientos N° 022210003833 y N° 0222050004488.

Que, en tal sentido, la Administración se encontraba facultada a emitir requerimientos solicitando a la quejosa mayor información, toda vez que aún no había concluido el procedimiento de fiscalización del período enero a diciembre de 2004, declarando así infundada la queja (Tribunal Fiscal, 2021).

Comentario:

Respecto a la RTF en comento, el contribuyente interpone queja al amparo del artículo 155° del CT, sosteniendo que con nuevo requerimiento la Administración Tributaria (SUNAT) le solicita sustentar el saldo a favor del período anterior del IGV declarado en enero de 2004, no obstante, los requerimientos ya han sido materia de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria en la resolvió el recurso de reclamación que declaró nulas las RDs.

Se fija como criterio la unidad del procedimiento de fiscalización tributaria, único e integral, sin indicar el Tribunal Fiscal bajo qué fundamentos doctrinarios o legales concluye en esta acertado criterio, pues a nuestro entender, el acto administrativo se compone de elementos o requisitos constitutivos para su nacimiento y validez, entre otros, el procedimiento advertido en la ley, es decir, que previo a la emisión del acto administrativo (RD) el procedimiento debe llevarse con regularidad y respetando el debido procedimiento. Así, no es posible desdoblar o seccionar el procedimiento de fiscalización que sustenta el acto administrativo dado que este es un elemento integral para la validez de éste, por lo que al expulsar jurídicamente del ordenamiento tributario la RD declarada nula, corresponde reabrir la fiscalización notificando nuevos requerimientos a fin de enmendar los vicios de nulidad advertidos y posteriormente emitir la RD.

Nótese además que el Tribunal Fiscal utiliza el término “a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución de Intendencia” para justificar la emisión de requerimiento como acto inicial del reinicio de la fiscalización.

RTF N° 03705-4-2017

Esta Resolución tiene fecha de emisión el 27 de abril de 2017, recoge en su análisis lo siguiente: “... cabe indicar que el reinicio de la fiscalización por parte de la Administración Tributaria se sustenta en la declaración de nulidad de las resoluciones originalmente emitidas y no en el ejercicio de la facultad de reexamen, la cual se ejerce dentro del procedimiento contencioso tributario...”, descartando el argumento del recurrente.

Comentario:

La RTF resuelve el recurso de apelación de la resolución que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las RDSs emitidas por reinicio de la fiscalización, luego que la Administración Tributaria declaró la nulidad recaída en los primeros valores notificados.

El contribuyente argumenta en la apelación que la fiscalización concluyó con las resoluciones de determinación declaradas nulas por la SUNAT en el procedimiento contencioso tributario de reclamación, no siendo factible volver iniciar nueva fiscalización por el IGV.

Del texto de la RTF, el Tribunal Fiscal no hace mayor desarrollo jurisprudencial de la justificación legal del reinicio de la fiscalización, únicamente resalta la validez del reinicio de fiscalización dado que con anterioridad fueron declaradas nulas las resoluciones de determinación. Entendemos entonces que el Tribunal valida el reinicio de fiscalización y los nuevos valores emitidos, en tanto al declararse la nulidad de los primeros valores no se concluyó formalmente la fiscalización, por ello y sin hacer mención a las consecuencias de la declaración nulidad recogidas en la LPAG, corresponde reiniciar la fiscalización con la finalidad primaria de subsanar los vicios de nulidad, emitir nuevos valores y notificarlos para la conclusión de dicho procedimiento conforme a las disposiciones del artículo 75° del CT.

El citado artículo 75° refiere que, al concluir el proceso de fiscalización o verificación, se emitirá las RDs, RMs u Ordenes de Pago, si fuera el caso. Asimismo, en concordancia con el artículo 75° del CT, el artículo 10° del Reglamento de Fiscalización, señala que “El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las RDs y/o, en su caso, de las RMs, las mismas que podrán llevar anexos.

RTF N° 02419-Q-2017

Esta RTF es del 31 de julio de 2017 resuelve una queja: considerando entre sus argumentos “(...) la Administración posee la facultad de fiscalizar (...) y que contrariamente a lo indicado por aquél, el procedimiento de fiscalización materia de análisis se sigue por los mismos períodos del IGV e Impuesto a la Renta de Tercera Categoría respecto de los cuales se inició el procedimiento de fiscalización declarado

nulo mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de abril de 2014 (...), por lo que lo argumentado por el quejoso no implica la existencia de vulneración alguna al procedimiento legalmente establecido”, por lo que no amparó la queja. Este criterio es similar al esgrimido en la RTF N° 00451-Q-2017.

Comentario:

La nulidad del procedimiento de fiscalización fue declarada por el Tribunal Constitucional disponiendo su reinicio, de esta manera la nulidad alcanza a las RDs sustentadas en dicha fiscalización, siendo correcto que la Administración Tributaria vuelva a notificar la carta de presentación de funcionarios encargados de la auditoría tributaria y el requerimiento donde solicita información contable-tributaria.

2.2.6 Nulidad de valores inicialmente emitidos y plazo de fiscalización

RTF N° 16761-7-2011

Esta RTF del 5 de octubre de 2011 señala el criterio recurrente sobre el procedimiento de fiscalización único e integral, bajo esta premisa, el Tribunal sustenta el reinicio de la fiscalización por haberse declarado la nulidad de la RD N° 012-003-0004129, por tanto, correspondía continuar con el procedimiento de fiscalización iniciado con la notificación del Requerimiento N° 00126933 del 09 de agosto de 2002.

Ahora, bien, el caso analiza lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 62°-A del CT, en el sentido que el plazo se cuenta a partir de la vigencia del Dec. Legislativo N° 981 (01 de abril de 2007) para las fiscalizaciones en trámite, la Administración no se encontraba facultada a emitir los Requerimientos N° 0122110000608 y N° 0122110000875 solicitando a la quejosa mayor información, toda vez que el plazo de un año antes citado ya había transcurrido, criterio recogido por el Tribunal en la RTF N° 13403-7-2008. Además, el órgano administrativo pluripersonal deja sentado que la SUNAT puede notificar dentro del plazo de prescripción determinados actos recogidos en el primer párrafo del artículo 75°, con el propósito de determinar la deuda en base a la documentación recabada con anterioridad (Tribunal Fiscal, 2021).

Comentario:

Vemos que el TF se pronuncia respaldando la legalidad del reinicio de la fiscalización cuyo antecedente inmediato ha sido la nulidad de las RDs, bajo el criterio de que el procedimiento es único e integral, por ello, el efecto de la nulidad deja abierto

un procedimiento administrativo pendiente de culminar con la emisión y notificación de las RDs.

Pero si bien se reconoce la legitimidad del reinicio de la fiscalización y, con relación a la materia de investigación del presente trabajo, para el órgano resolutor de última instancia en sede administrativa no correspondía la notificación de requerimientos solicitando información y/o documentación con motivo del reinicio de la fiscalización, toda vez que a criterio del Tribunal el plazo de fiscalización de un (01) año regulado en el artículo 62°-A del CT había transcurrido en exceso.

En este caso, la fiscalización se inició el 09 de agosto de 2002 cuando no estaba en vigor el artículo 62°-A del precitado código, sino hasta después de cinco (05) años con la entrada en vigencia del Dec. Legislativo N° 981 que incorporó la regulación del plazo de fiscalización: a partir del 01 de abril de 2007, siendo de aplicación la 1ra. disposición complementaria y transitoria para los procedimientos en curso, a efectos de computar el plazo de fiscalización. Así, el TF indica que dicho cómputo se inició el 01 de abril de 2007 para el procedimiento de fiscalización de la quejosa, del cual se puede fijar el vencimiento de un (01) año concluyó el 01 de abril de 2008.

Por lo anteriormente indicado el Tribunal al computar el plazo desde el 01 de abril de 2007 hasta el 09 de mayo y 04 de julio de 2011 en que se notifican los requerimientos de reinicio de la fiscalización, el plazo del artículo 62°-A del CT excedió.

En la RTF no se precisa la fecha de notificación de los valores declarados nulos para cotejar si el plazo de fiscalización venció dentro o fuera del desarrollo del procedimiento de fiscalización inicial, tampoco se precisa la fecha de interposición de la reclamación, limitándose a señalar que la nulidad de la RD se declaró el 29 de octubre de 2010.

2.2.7 El procedimiento contencioso tributario.

Para NIMA, (2016; 673) el procedimiento contencioso tributario se define como una serie de actos y diligencias tramitados por los contribuyentes ante la autoridad tributaria y/o el Tribunal Fiscal, con el objeto de cuestionar un acto administrativo tributario de la Administración Tributaria y conseguir se emita una

resolución de los órganos con competencia resolutoria que contenga el pronunciamiento sobre la materia controvertida.

La autora, citando a Talledo Mazú, señala que el centro del procedimiento contencioso radica en analizar la legalidad del acto cuestionado. Agrega que, según se traten las controversias, se examinará en el procedimiento si el acto fue emitido conforme a derecho, si se ha aplicado correctamente la norma a los hechos controvertidos y si se ha desplegado la configuración del supuesto de hecho descrito en ella, o si la consecuencia jurídica se aplicó apropiadamente.

2.2.8 La nulidad y revocación de los actos administrativos.

Norma Romero (2019) citando a Verónica Rojas, nos menciona que se entiende a la institución de nulidad como una categoría excepcional, pues la doctrina ni el derecho positivo persiguen que los actos sean nulos, al contrario, se tiende que la Administración Tributaria emita actos administrativos válidos y eficaces, intentando preservar los actos que incumplan con los requisitos sustanciales, se admita su conservación en el sistema jurídico.

Juan Carlos Cassagne (2019) explica que la revocación es un medio de extinción del acto administrativo que atiende la naturaleza de la causal que suscita la extinción, por razones de oportunidad, mérito o conveniencia.

2.2.9 El instituto jurídico de la nulidad

Guillermo, CABANELLAS (2001), define a la *nulidad* con diferentes acepciones: i) carencia de valor, ii) falta de eficacia, iii) incapacidad, iv) ineptitud, v) inexistencia, vi) ilegalidad absoluta de un acto.

En cuanto a su apreciación técnica del término, CABANELLAS señala que “Dentro de la técnica jurídica, *nulidad* constituye tanto el estado de un acto que se considera no sucedido como el vicio que impide a ese acto la producción de sus efectos. La *nulidad* puede resultar de la falta de las condiciones necesarias y relativas, sea a las cuestiones personales de las partes, sea a la esencia del acto; lo cual comprende sobre todo la existencia de la voluntad y la observancia de las formas prescritas para el acto.”

Juan, URBINA (2006), en “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General” con relación a la nulidad señala que “un acto jurídico es

válido cuando ha sido emitido de conformidad con las normas jurídicas previamente vigentes ordenadoras de dicha situación y consta de todos sus elementos esenciales (...) Cuando estos requisitos no concurren, la voluntad expresada resulta inválida.”

Agrega el autor que “(...) ante la constatada invalidez surge como directa consecuencia la nulidad, entendida como el castigo jurídico para los actos incurridos en alguna causal privativa de los efectos jurídicos aspirados por su autor y que el acto estaba llamado a producir de no existir tal causal. No hay nulidad si el vicio no es constatado y declarado.”

La nulidad es una figura propia del Derecho Civil asociada a la invalidez del acto jurídico, provocando en el estadio procesal que un acto administrativo o acto procesal sea privado de detonar sus efectos jurídicos. La importancia de la nulidad radica en la protección de intereses o derechos que son vulnerados por incumplimiento del ordenamiento jurídico.

Se necesita de una declaración expresa de nulidad del acto, por ello antes de la nulidad conocida el acto jurídico, el acto administrativo o acto procesal eran eficaces, pudiendo la nulidad ser *ex nunc*, vale decir nulidad irretroactiva, conservando la vigencia de los actos antes de la nulidad; y también, *ex tunc* o nulidad retroactiva, es decir, se revierten todos los efectos con anterioridad a la declaración de nulidad.

La doctrina especializada reconoce dos clases de ineficacia estructural o invalidez del acto jurídico: la nulidad y la anulabilidad, “denominadas por algunos sectores doctrinarios como nulidad absoluta y nulidad relativa” (Taboada Córdova, 2015). El autor afirma que el “acto nulo es aquel que carece de algún elemento, presupuesto o requisito, o como aquel cuyo contenido es ilícito por atentar contra los principios de orden público, las buenas costumbres, o una o varias normas imperativas. Por el contrario, el acto anulable se define como aquel que se encuentra afectado por un vicio en su conformación”.

Los alcances de la nulidad absoluta y anulabilidad del acto jurídico en el derecho común son similares a la nulidad del acto administrativo, se afirma que las dos categorías tienen en el campo del Derecho Administrativo los mismos caracteres y consecuencias, pero la particularidad de esta disciplina aporta matices propios que de alguna manera se aleja de las semejanzas con el derecho civil. (Fernández, 2019)

2.2.10 La nulidad de los actos administrativos y sus efectos

- Decreto Supremo N° 004-2019-JUS

El decreto aprueba el Texto Único Ordenado de la LPAG y regula con cierta amplitud los alcances de nulidad de los actos administrativos, las causales que originan la nulidad, entre otros tópicos. Por su parte, el CT en el artículo 109° señala:

Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,
4. Los actos 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.

Con respecto a la LPAG, en el artículo 12° y 13° regula los alcances de la nulidad del acto administrativo del siguiente modo:

Artículo 12.- Efectos de la declaración de nulidad

12.1 La declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

12.2 Respecto del acto declarado nulo, los administrados no están obligados a su cumplimiento y los servidores públicos deberán oponerse a la ejecución del acto, fundando y motivando su negativa.

12.3 En caso de que el acto viciado se hubiera consumado, o bien sea imposible retrotraer sus efectos, sólo dará lugar a la responsabilidad de quien dictó el acto y en su caso, a la indemnización para el afectado.

Artículo 13.- Alcances de la nulidad

13.1 La nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

13.2 La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

13.3 Quien declara la nulidad, dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio.

2.2.11 Subsanación del Acto Administrativo

En la obra de Juan Carlos Cassane (2019), “El Acto Administrativo – Teoría y Régimen Jurídico”, sostiene que la Administración tiene la facultad de subsanar el vicio que afectó la invalidez del acto administrativo (saneamiento o convalidación del acto), reconociendo hasta tres institutos o formas de subsanación: la ratificación, confirmación y la conversión.

Para fines de esta investigación nos referiremos a *la conversión* como el proceder de los entes públicos administrativos de emitir un nuevo acto administrativo aprovechando los actos válidos del acto viciado de nulidad, es decir, que los actos no afectados de nulidad se integran en otro acto distinto.

2.2.12 Acto administrativo, Requerimiento de fiscalización y nulidad

Es conveniente analizar si el requerimiento de fiscalización, como instrumento mediante los cuales la SUNAT solicita información o comunica observaciones-reparos, tiene características de un acto administrativo. La RTF N° 539-2-2000 toma la posición que el requerimiento sí es un acto administrativo “y como tal debe encontrarse motivado y constar por escrito. Asimismo, el auditor fiscal debe señalar en forma expresa si cumplió con lo requerido...”. En el mismo sentido se afirma en las RTFs, Nros. 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007 y 09402-1-2007.

Por consiguiente, las disposiciones y alcances legales de la nulidad afectan a los requerimientos de fiscalización con errores de gravedad cuando no se ajustan a las normas tributarias y a los normas generales de la LPAG aplicables supletoriamente.

III. METODOLOGÍA

3.1 Paradigma, método y diseño de investigación

3.1.1 Paradigma: El paradigma de la investigación a desarrollar es de carácter cualitativo.

3.1.2 Método: El método de investigación elegido es la explicativa; por sus características está orientada al análisis profundo, al entendimiento de las situaciones de hecho relevantes al tema de investigación, las cuales circundan dentro de los tópicos de nulidad de los actos administrativos y el ejercicio de la facultad de fiscalización de la SUNAT. Asimismo, nuestro trabajo de investigación es cualitativa por cuanto sus variables no son cuantificables (medibles con ratios).

Por ello, con la presente investigación se explicará cada aspecto relevante, recurriendo a materiales bibliográficos y las disposiciones legales de naturaleza tributaria y administrativa como fuentes primarias, antecedentes jurisprudenciales del Tribunal Fiscal y desde luego la interpretación del sentido y alcance de las disposiciones tributarias y administrativas involucradas, y en efecto, las técnicas de exegéticas nos permitirán llegar a conocer el centro, la esencia de los significados y conceptos de las instituciones jurídicas y del procedimiento administrativo relacionados con el presente estudio.

3.1.3 Diseño de investigación: Para el desarrollo de la investigación se utilizará el diseño descriptivo explicativo, porque plantea como objetivo determinar los efectos legales en el cómputo del plazo de fiscalización como consecuencia de la nulidad de las resoluciones de determinación.

3.1.4 Sujetos u objetos de la investigación: Los sujetos de la investigación se dirigen al contribuyente en su posición de sujeto fiscalizado, a la SUNAT en su condición de fiscalizador y al Tribunal Fiscal cuando declara la nulidad de actos administrativos emitidos al finalizar el procedimiento de fiscalización de SUNAT.

Respecto a los objetos de la investigación del presente trabajo estos no tienen naturaleza corporal y están estrechamente vinculados a las variables de estudio, como son las creaciones jurídicas y reguladas en la ley, nos referimos a la nulidad, los actos administrativos y el plazo de fiscalización tributaria de la SUNAT.

3.2 Procedimientos de recolección de datos cualitativos:

3.2.1 Técnicas de recolección de datos

En la presente investigación se consideran las siguientes técnicas e instrumentos de recolección de datos:

- **Análisis documental.-** A través del análisis del contenido de documentos, tales como resoluciones del Tribunal Fiscal, informes de la SUNAT de que absuelven consultas tributarias, relacionados con el problema de investigación, así como las normas tributarias concordantes con los temas de investigación (fiscalización).

Los documentos nos servirán para sustentar, en relación con el problema, la posición o criterio de los dos niveles institucionales del procedimiento contencioso tributario, en sus funciones de órganos resolutivos de controversias tributarias.

- **Encuesta.-** No se utilizará como instrumento de recolección de datos debido a que la investigación es descriptiva y de abundante análisis a las normas tributarias vigentes y doctrina relacionada a los temas de investigación.

3.2.2 Procesamiento de datos.

El procesamiento de datos o de información será realizado mediante el análisis, la crítica y selección de información que tienen correlación con el problema a examinar.

IV. GESTIÓN DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

4.1 Consideraciones éticas implicadas

La investigación se realizará bajo una metodología de investigación de rigor científico y exponiendo resultados de calidad científica. Asimismo, reconocer los derechos fundamentales de la persona humana y su dignidad como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

También, se guardará confidencialidad, reserva e integridad.

4.2 Recursos materiales y humanos

Los recursos materiales a emplear consisten en un equipo de cómputo, papel bond, lapiceros, resaltadores y libros de autores nacionales y extranjeros. Los recursos humanos comprenden al propio investigador y al asesor designado.

4.3 Matriz de consistencia

| PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN | HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN | VARIABLES DE ESTUDIO | DIMENSIONES | INDICADORES | METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN |
|---|--|---|---|---|--|--|
| <p>1.- Problema general</p> <p>¿De qué manera la declaración de nulidad de las resoluciones de determinación, en el procedimiento contencioso tributario, afecta en el cómputo del plazo de fiscalización regulado en el artículo 62°-A del Código Tributario?</p> | <p>1.- Objetivo general</p> <p>Determinar los efectos legales en el cómputo del plazo de fiscalización regulado en el artículo 62°-A del Código Tributario, como consecuencia de la declaración de nulidad de las resoluciones de determinación en el procedimiento contencioso tributario.</p> <p>2.- Objetivos específicos</p> <p>2.1 Analizar la regulación del procedimiento de fiscalización de la SUNAT.</p> <p>2.2 Analizar la naturaleza de las resoluciones de determinación en el contexto de los actos administrativos.</p> <p>2.3 Analizar el alcance de nulidad de los actos administrativos, clases y efectos en el procedimiento administrativo.</p> <p>2.4 Examinar si nulidad de la resolución de determinación habilita a la Administración Tributaria a reiniciar la fiscalización tributaria.</p> <p>2.5 Examinar los efectos legales de la nulidad de la resolución de determinación sobre el cómputo del plazo de fiscalización regulado en el artículo 62°-A del Código Tributario, al reiniciar la fiscalización definitiva.</p> | <p>1.- Hipótesis general</p> <p>La declaración de nulidad de las resoluciones de determinación, en el procedimiento contencioso tributario, incide en el cómputo del plazo de fiscalización regulado en el artículo 62°-A del Código Tributario.</p> | <p>Variable 1</p> <p>La nulidad de los actos administrativos, según el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General.</p> <hr/> <p>Variable 2</p> <p>Cómputo del plazo de fiscalización conforme al artículo 62°-A del Código Tributario.</p> | <p>El acto administrativo</p> <hr/> <p>Nulidad del acto administrativo</p> <hr/> <p>Facultad de fiscalización de la Administración Tributaria</p> <hr/> <p>Plazo de Fiscalización de la SUNAT</p> | <p>-Elementos esenciales.</p> <hr/> <p>-Notificación</p> <hr/> <p>-Causales de nulidad</p> <p>-</p> <p>-Efectos jurídicos</p> <hr/> <p>- Inicio de la fiscalización</p> <p>- Presentación de información</p> <p>- Culminación de la fiscalización</p> <hr/> <p>- Efectos jurídicos</p> <p>- Suspensión del plazo</p> | <p>Paradigma y método de investigación</p> <p>El paradigma y método de investigación a utilizar es el cualitativo.</p> <p>Diseño de la investigación</p> <p>Se utilizará el diseño descriptivo explicativo.</p> <p>Técnica</p> <p>Se aplicará la técnica del análisis documental.</p> <p>Instrumentos</p> <p>El instrumento a utilizar será la ficha de tipo bibliográfica, textual, de resumen y de síntesis.</p> |

V. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

5.1 Resultados

5.5.1 Objetivo 1: Análisis de la regulación del procedimiento de fiscalización de la SUNAT

El CT reconoce que la determinación de la obligación tributaria está a cargo, inicialmente, del contribuyente con la presentación mensual o anual de las declaraciones juradas (en adelante, DDJJ) determinativas de impuestos dentro del plazo señalado en el cronograma de vencimientos aprobado por la SUNAT, pero también está a cargo de ella por medio del procedimiento de fiscalización, verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias declaradas por los contribuyentes.

Y hay quienes expresan riqueza económica originada por el movimiento comercial, explotación del trabajo personal o la obtención de ingresos por rentas de capital, dejando ver su capacidad contributiva para pagar sus tributos que la ley impone a estas actividades económicas, pero no todos los contribuyentes declaran los hechos imponible con sujeción a la tasa o alícuota del impuesto, según sea el tributo al cual está obligado a declarar por configurar con sus actos el hecho tipificado en la ley tributaria. Este grupo de contribuyentes tampoco se escapa del poder del órgano administrador del tributo para soportar una fiscalización de la SUNAT, cuando ésta obtiene información relevante o de interés tributario que no fue declarada y determine liminarmente la existencia de un tributo omitido.

A decir de BRAVO, Jorge, la exteriorización de la comunicación de la determinación, como parte final del procedimiento de fiscalización, es “el *acto jurídico administrativo* por el que se define la situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación del tributo”, recogida físicamente en la RD que da soporte tangible al acto administrativo pasible de ser cuestionado o impugnado en las vías correspondientes.

Para llegar a este punto de la comunicación de resultados con la notificación de la RD, que como se ha señalado constituye el acto administrativo tributario por excelencia de la facultad de determinación, se tuvo que instaurar el procedimiento administrativo de fiscalización con la comunicación de: la Carta de presentación de los agentes fiscalizadores y el Requerimiento de presentación de información. Desde

este momento, la SUNAT está obligada a llevar un debido procedimiento, respetando los derechos del contribuyente, así como aplicar diligentemente y con buen criterio la normatividad reguladora del procedimiento de fiscalización para efectuar una determinación justa y conforme a derecho.

Y, con el artículo 15 del Dec. Legislativo N° 981, se insertó al CT el artículo 62°-A que regula el plazo de la fiscalización definitiva, entendida esta como la revisión de todos los aspectos y elementos del tributo en los períodos comprendidos en la fiscalización, en el cual se establece el plazo de un (01) año para llevar a cabo la fiscalización y que vencido dicho plazo, la Administración no podrá solicitar nueva información de la que no haya solicitado en dicho plazo, no obstante, no perderá el derecho de ejercer la facultad de determinación y fiscalización mediante la obtención de información de terceros o la comunicación de sus conclusiones de acuerdo al artículo 75° del CT.

Así, el plazo de fiscalización definitiva de alguna manera equilibra el poder del Estado sobre el contribuyente, pudiendo éste alegar la no presentación de información una vez vencido el plazo de un (01) año.

Asimismo, se implementó el Reglamento de Fiscalización con el D.S. N° 085-2007-EF y normas modificatorias, como una forma de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes durante el procedimiento, pues estarán mejor informados de las formalidades de las actuaciones de la Administración, como es el inicio de la fiscalización, solicitud de prórrogas de plazos para presentar información, requisitos y utilidad de los requerimientos, actas, cartas, así como la regulación del artículo 75° del CT y la culminación o cierre del procedimiento de fiscalización.

Se exige a la Administración Tributaria cumplir con las disposiciones previstas en la ley, a manera de asegurar al contribuyente un debido procedimiento, de no hacerlo, el contribuyente tiene expedido su derecho de recurrir al procedimiento contencioso tributario deduciendo la nulidad de un indebido procedimiento por irregularidades en la actuación.

Finalmente, en la parte teórica se referenciaron RTFs sobre el reconocimiento de requerimientos como actos administrativos, en efecto, de acuerdo al contenido de estos instrumentos, despliegan efectos jurídicos que pueden alterar o modificar los intereses, obligaciones o derechos del administrado durante la fiscalización. Por,

tanto, de emitirse y notificarse un requerimiento no acorde a ley, será pasible de declararlo nulo en el procedimiento contencioso tributario.

5.5.2 Objetivo 2: Naturaleza jurídica de las resoluciones de determinación en el contexto de los actos administrativos

Previo a la emisión de la RD dentro del procedimiento de fiscalización de la SUNAT, enunciamos algunas de las actuaciones seguidas en la praxis de la auditoría tributaria:

- Verificación documentaria del contribuyente y con otros elementos probatorios obtenidos por el ente fiscalizador (cruces de información, declaraciones, principalmente) de la realización en el mundo real del hecho imponible.
- Identificar al contribuyente generador del hecho imponible previsto en la norma tributaria.
- Cuantificar la operación gravada para fijar la base imponible, la tasa o tipo impositivo.
- Efectuar la reliquidación del tributo calculando el importe del adeudo, crédito con los respectivos intereses.
- Emitir el valor o RD como acto final del quehacer fiscalizador, en el cual se comunica al contribuyente la deuda tributaria actualizada con intereses o el crédito a su favor.

Y esta última característica es lo que va generar obligaciones (deuda tributaria) o reconocer derechos (crédito tributario) al contribuyente, por ello, la RD al cambiar la situación jurídica de la determinación efectuada por el administrado, o en otros casos puede ratificar los importes declarados —es decir, sin efectuar reparos tributarios u objeciones a la declaración jurada determinativa— se erige como instrumento para comunicar o exteriorizar la voluntad de la Administración, siendo plenamente válida si contiene los requisitos establecidos en el artículo 77° del CT:

- Deudor tributario, más precisamente el sujeto o contribuyente fiscalizado.
- El tributo y el período al que corresponda (requisito relacionado con el alcance de la fiscalización).
- La base imponible, que no es otra cosa que la cuantificación del hecho jurídico imponible previsto en la norma impositiva.
- La cuantía del tributo y sus intereses.

- Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
- Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
- Tipo de la fiscalización, definitiva o parcial, especificando en el segundo caso los aspectos del tributo que han sido revisados.

Ahora bien, la RD como acto administrativo, para su validez no solo debe mirarse que se sustenta en el procedimiento administrativo de fiscalización y que contenga los requisitos antes indicados, de hecho que es así, pero debe reunir otros elementos de validez de conformidad con el artículo 3° de la LPAG: competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y el procedimiento regular, éste último viene a ser el procedimiento de fiscalización llevado conforme a las disposiciones del CT y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Queda claro entonces que la RD fija el adeudo tributario, en la mayoría de casos, creando una obligación de pago al contribuyente, en ese sentido, la decisión de la Administración en el acto administrativo tributario devenido por la conclusión de la fiscalización.

Ahora bien, el CT en ninguna parte de su cuerpo normativo define lo que es el acto administrativo, sin embargo, en algunos epígrafes de sus artículos y en las disposiciones se menciona el término “acto administrativo”, en ese sentido, de conformidad con la Norma IX del CT es de aplicación supletoria la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 (cuyo Texto Único Ordenado es aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, en adelante, LPAG), norma donde define al acto administrativo como “Declaraciones de las entidades que en el marco de las normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”.

De acuerdo a lo indicado, podemos afirmar que la RD es un acto administrativo emanado del ejercicio de la función determinativa de la SUNAT, con efecto legal de modificar la declaración tributaria con la consecuente imputación de una obligación de pago al contribuyente fiscalizado o determinar el crédito en favor del contribuyente. Además, conforme a la regulación del procedimiento contencioso

tributario en el CT, la RD es impugnabile, lo que le da mayor claridad de la naturaleza jurídica de acto administrativo.

5.5.3 Objetivo 3: Alcance de la nulidad de los actos administrativos y efectos en el procedimiento administrativo.

El Derecho Administrativo reconoce la revisión de los actos administrativos de las entidades públicas, que en el plano tributario se efectiviza en el procedimiento contencioso, en sus etapas de reclamación y apelación; sedes resolutorias con poder de decisión para declarar la nulidad o revocación de los actos administrativos cuestionados por los administrados.

Sin embargo, es inherente al acto administrativo de gozar de la presunción de validez, mientras no sea alegada la nulidad y en tanto los órganos revisores concluyan ratifiquen la nulidad y en consecuencia la invalidez o ineficacia del acto administrativo.

Tales órganos que resuelven controversias gozan de la facultad de reexamen estipulada en el artículo 127° del CT, con lo cual pueden examinarse todos los aspectos de la materia controvertida, inclusive los no planteados por el contribuyente, como puede ocurrir la inobservancia de formalidades en el procedimiento de fiscalización, evidenciar falta de requisitos al emitir la RD, una mala o defectuosa notificación de la RD, etc., no alegadas por los contribuyentes en sus recursos.

Entonces, cualquier situación de ilegalidad o actuación fuera de lo previsto en las normas tributarias o de la LPAG en cuanto sea aplicable, el acto administrativo emitido al concluir el procedimiento de fiscalización —esto es, con la emisión y notificación de la RD— deviene en nulo, de acuerdo al artículo 109° del CT.

Precisamente la diversidad de casuística en nulidad de las RDs viene dada por vicios en el procedimiento de fiscalización suscitadas ante irregularidades en las actuaciones del ente recaudador o por vicios en la actuación de notificación de las resoluciones. En nuestra investigación, nos avocaremos a los efectos de la nulidad cuando se advierten vicios de nulidad en el procedimiento administrativo, por estar relacionado a los efectos en el plazo de fiscalización definitiva.

Con relación a la figura de la nulidad, la doctrina considera que tiene su origen en el Derecho Civil, la cual ha sido recogida por otras ramas del Derecho, como el

Tributario y el Administrativo. Su invocación por los particulares se concreta como medio de defensa al interponer recursos impugnatorios persiguiendo dejar sin efecto el acto jurídico cuestionado por considerar que les causa agravio o afectación de sus intereses.

La nulidad en el ámbito tributario se interpone contra los actos administrativos emitidos por la SUNAT, cuya declaración significa no solo dejar sin efecto la RD, desapareciendo del plano jurídico la obligación de pago del adeudo tributario, sino que también se producen otros efectos por las características propias del instituto de la nulidad, refiriéndose concretamente a los efectos retroactivos cuando los vicios de nulidad se presentan en el procedimiento administrativo de fiscalización, una de las columnas para la validez de la RD como acto administrativo.

Siguiendo lo anteriormente señalado, es preciso señalar que la retroactividad de la nulidad no está mencionada en el CT, no obstante ello, y por cuanto el Derecho Tributario es una rama del Derecho Administrativo, en aplicación supletoria, el artículo 12° de la LPAG se precisa: “la declaración nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro”.

Nótese que la ley guía a las entidades estatales sometidas a la LPAG, en el sentido que la retroactividad se redirige al momento en que ocurrió el vicio insubsanable con la finalidad de reparar o corregir la actuación estatal. En nuestro caso, la SUNAT a fin de volver a emitir el acto administrativo ajustado a derecho, es decir, en observancia estricta de las normas tributarias.

Ahora bien, puede haber vicios graves de nulidad que se presenten en cualquiera de los elementos de validez del acto administrativo o en los requisitos de la RD establecidos en el CT. Nos centraremos en la ocurrencia de vicios de nulidad en el procedimiento de fiscalización como hemos señalado anteriormente, procedimiento que sigue una línea de tiempo con el desarrollo de diversas actuaciones de la autoridad tributaria.

Finalmente, podemos decir que el efecto que causa la nulidad del procedimiento de fiscalización afecta de modo directo a la RD, retrotrayendo sus efectos al punto de la última actuación válida para continuar la fiscalización.

5.5.4 Objetivo 4: Nulidad de la resolución de determinación habilita reiniciar la fiscalización tributaria

En el marco teórico se referenciaron resoluciones del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional en el cual mencionan como antecedentes la nulidad de RDs y el reinicio de la fiscalización con motivo de dicha sanción de nulidad. Si bien estas sentencias no inciden en el análisis profundo de la legalidad del reinicio de la fiscalización, ello radica en la simple aplicación de la retroactividad de la nulidad, retrotrayendo el procedimiento hasta el acto viciado.

Sobre este aspecto de nuestro estudio, no queda duda que la Administración Tributaria está legitimada a reactivar o reiniciar el procedimiento de fiscalización para corregir su actuación viciada, emitiendo nuevos actos procedimentales que conllevan a la emisión de nuevas RDs.

La finalidad del reinicio de la fiscalización debe entenderse también, en primer lugar, para brindar seguridad jurídica al contribuyente en cuanto a obtener el acto administrativo que confirme la autoliquidación o la modificación de la determinación inicial ante la presencia de reparos tributarios, de manera que pueda ejercer su derecho a la defensa oponiéndose a las nuevas RDs, y en segundo lugar, en la satisfacción del interés público. En el primer caso, porque el contribuyente debe obtener una decisión justa y acorde a ley sobre su situación tributaria del tributo y períodos fiscalizados, ejerciendo su derecho de defensa si no está de acuerdo con la determinación efectuada por la SUNAT. Segundo, porque la fiscalización se ejercita de forma discrecional conforme al artículo 62° del CT, por ende, sus decisiones circundan con el interés público.

Un aspecto importante a precisar es que los actos sucesivos vinculados al vicio de nulidad también son nulos, desapareciendo sus efectos legales. Bajo esta premisa, la nulidad produce un corte al procedimiento de fiscalización que dependiendo donde se dio el vicio de nulidad, el procedimiento puede quedar en parte válido y otra parte de él para recomponer con el reinicio de la fiscalización. O bien el vicio de nulidad puede ubicarse al iniciar la fiscalización tributaria (v. gr. nulidad de la notificación del requerimiento inicial) siendo que todo lo actuado posteriormente es nulo, volviendo la SUNAT a reiniciar la fiscalización para corregir su actuación.

Como podemos apreciar, el reinicio de la fiscalización tiene su antecedente en la nulidad de RDs, y procedimentalmente se concreta con la notificación de la carta de presentación en la cual se hace referencia a la resolución que declaró la nulidad de las RDs. Además, debe notificarse el requerimiento o resultado del requerimiento que subsana el vicio de nulidad.

Justamente, llegado a este punto del reinicio de la fiscalización es cuando debemos preguntarnos: ¿cuál es el estado del cómputo del plazo de fiscalización definitiva que empezó a iniciarse con actos no afectados de nulidad?, ¿el plazo dejó de computarse con el vicio de nulidad?, ¿el plazo continuó computándose pese al acto viciado? En otras palabras, cómo incide la nulidad en el cómputo del plazo de fiscalización definitiva cuando se reinicia la revisión fiscal, punto importante para establecer si el contribuyente está obligado a presentar documentación ante el requerimiento de la SUNAT al reiniciar la fiscalización, de acuerdo a lo que establece el artículo 62°-A del CT.

Dilucidar las interrogantes propuestas nos conduce a analizar y discutir los efectos legales de la nulidad en el siguiente objetivo específico.

5.5.5 Objetivo 5: La nulidad de las resoluciones de determinación y efectos legales en el cómputo del plazo de fiscalización definitiva.

Iniciada la fiscalización —con el requerimiento se solicitud de presentar o proporcionar libros y registros contables, comprobantes de pago y otros documentos autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Pago, análisis contables, etc. Correspondiente a los períodos fiscalizados—, el segundo acto procedimental ocurrirá al vencimiento del plazo otorgado para cumplir con presentar la documentación, en ese sentido, en el día y hora fijado, el agente fiscalizador dejará constancia en el resultado del requerimiento si el contribuyente fiscalizado:

- a) Cumplió con presentar totalmente la documentación.
- b) Cumplió parcialmente con presentar la información
- c) No cumplió con presentar la documentación.

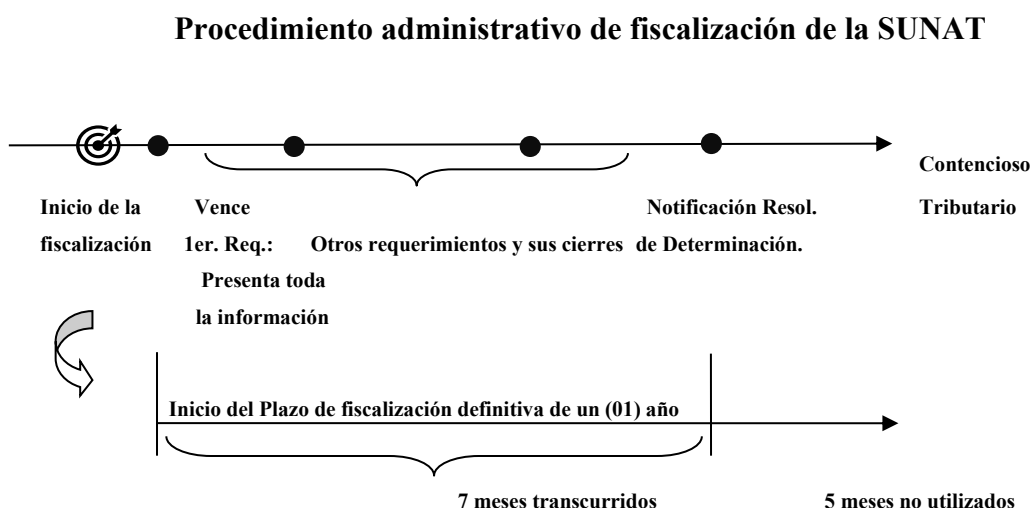
Para los fines de esta investigación, interesa el hecho del cumplimiento total de la documentación, circunstancia detonadora de los efectos del artículo 62°-A del CT, pues en aquel momento en que se cierra el primer requerimiento se iniciará el

cómputo del plazo de fiscalización definitiva de un (01) año, plazo en el cual el auditor de SUNAT podrá solicitar información al contribuyente para verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias respecto al tributo y períodos a revisar.

Lo trascendente del vencimiento de dicho plazo es la prohibición a la SUNAT de seguir solicitando información, conforme al numeral 4 del precitado artículo 62°-A. Esta barrera limita el poder del Estado, evitando que la Administración solicite desmedidamente, en todo el tiempo que dura el procedimiento de fiscalización, información y/o documentación a los contribuyentes. Por lo tanto, un año tiene la SUNAT para recabar la documentación que a juicio del auditor fiscal formen medios de prueba para sustentar las observaciones o reparos tributarios o bien puede ocurrir sustentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto fiscalizado.

Vemos entonces que conforme se va computando día a día el plazo de fiscalización definitiva, paralelamente se va desarrollando el procedimiento administrativo de fiscalización el cual puede concluir mucho antes del vencimiento del indicado plazo de un (01) año. Y precisamente son estos casos el universo donde radica este estudio y análisis, pues queda un saldo —por así llamarlo— del plazo que no se utilizó. Veamos gráficamente, por ejemplo, cuando la fiscalización culmina luego de 7 meses de iniciado el plazo de la fiscalización definitiva:

Figura N° 1: Fiscalización y plazo de fiscalización definitiva.



Del gráfico observamos que cinco (05) meses del plazo de fiscalización definitiva no se llega a consumar debido a la conclusión del procedimiento, con la notificación de la RD, con antelación a cumplirse el plazo de un año.

A partir del día siguiente hábil de notificados los valores (RDs), se inicia el plazo para impugnar en la vía del procedimiento contencioso tributario de reclamación (20 días hábiles), cuyo plazo legal para resolver y emitir pronunciamiento es en el plazo máximo de 9 meses o de 18 meses de tratarse reparos por precios de transferencia, según los artículos 135°, 137° y 142° del CT. Seguirá la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal contra la resolución que resuelve la reclamación, si el pronunciamiento no fue favorable al recurrente, aplicando el plazo de 15 días hábiles para apelar, teniendo el tribunal el plazo de 12 meses para resolver o 18 meses si corresponden los reparos a precios de transferencia, conforme a los artículos 145°, 146° y 150° del CT.

Importante mencionar que en cualquiera de las dos etapas del contencioso tributario —de reclamación y de apelación— puede declararse la nulidad de las RDs por defectos en el procedimiento de fiscalización, son instancias de revisión de los actos administrativos, posibilitando a la Administración corregir aquello que no estuvo acorde a las normas tributarias.

La nulidad puede presentarse en las siguientes fases del procedimiento de fiscalización definitiva:

a) Nulidad antes de iniciado el cómputo del plazo de fiscalización definitiva:

- ✓ Nulidad por vicios en la emisión y notificación de la carta de presentación y/o requerimiento inicial.

En este caso, nunca se inició el procedimiento de fiscalización por radicar el vicio de nulidad en los documentos que formalmente dan inicio al procedimiento, por consiguiente, los actos sucesivos relacionados con el acto nulo también siguen la misma suerte conforme al numeral 13.1 del artículo 13° de la LPAG: “La nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.”

La conclusión anterior nos deja afirmar que cualquier inicio del plazo de fiscalización definitiva indicado en los siguientes requerimientos, no se da por iniciado por encontrarse vinculado al acto nulo —carta de presentación y primer requerimiento—. Recuérdese que el inicio del cómputo del plazo de fiscalización definitiva se deja indicado en el resultado del primer requerimiento o en cierres de requerimientos reiteratorios.

b) Nulidad al iniciar el cómputo del plazo de fiscalización definitiva:

- ✓ Nulidad por vicios en el resultado del requerimiento donde se deja constancia del cumplimiento total de la presentación de documentación solicitada.

En este caso, el cierre del requerimiento contiene vicios de nulidad o bien presentarse la nulidad de este acto en una mala notificación del resultado del requerimiento, con lo cual el plazo de fiscalización definitiva que inicialmente se indicó que operaba el cómputo del plazo de la FD, tampoco se da por iniciado, toda vez que la actuación viciada se encuentra precisamente en la diligencia en el cual el contribuyente presentó toda la información, es decir, por alguna circunstancia la Administración no procedió conforme a derecho, configurando causales de nulidad recogidas en el artículo 109° del CT, contagiando de nulidad a toda la actuación (cierre del requerimiento), desapareciendo los efectos legales de computar el plazo de fiscalización definitiva que se había indicado en el resultado del requerimiento.

c) Nulidad después de iniciado el cómputo del plazo de fiscalización definitiva:

- ✓ Nulidad por vicios en requerimientos y cierres de requerimientos con posterioridad al resultado del requerimiento donde se indicó el inicio del cómputo del plazo de un año de la fiscalización definitiva.

Son los casos en que una parte del procedimiento es válido y otra es nula, habiéndose iniciado válidamente el conteo del plazo de fiscalización de un año, puesto que la declaración de nulidad no alcanzó al resultado del requerimiento donde se constata que el contribuyente presentó toda la información.

Cabe entonces preguntarse si es aplicable el numeral 13.1 del artículo 13 de la LPAG, referido a que son nulos también todos los actos sucesivos vinculados al acto viciado, en el sentido si el procedimiento afectado de nulidad provoca una

afectación o no en el cómputo del plazo de fiscalización definitiva, es decir, si se suspende o no el conteo de este plazo al momento del acto procedimental viciado de nulidad.

La disposición de la LPAG acotada está referida a actos o actuaciones procedimentales de la Administración realizados con errores graves que producen nulidad, pasibles de enmienda en una subsiguiente etapa (al reiniciar la fiscalización), sin embargo, el plazo no tiene carácter de actuación administrativa, sino que éste cobra vida en el procedimiento de fiscalización a condición de producirse determinado hecho contenido en la norma tributaria.

En efecto, el plazo empieza a correr por obra del fiscalizado cuando presenta toda la información a la que se encuentra obligado a proporcionar a la SUNAT, gatillando así los efectos del numeral 1 del artículo 62-A del CT, por ende, el plazo es establecido por ley, sin embargo, el referido código no ha establecido una causal de suspensión del cómputo del plazo cuando se produce la nulidad de la RD como consecuencia de vicios en el procedimiento de fiscalización.

En los supuestos a) y b) el plazo de fiscalización puede haber iniciado en un primer momento, pero es afectado por el acto viciado de nulidad, dejando sin efecto cualquier plazo corrido antes de la declaración de nulidad. Vemos, que en estas situaciones el procedimiento guarda cierta vinculación con el inicio del plazo de fiscalización y por la teoría de la nulidad desaparece el plazo de fiscalización que se hubiera computado, sin que la norma tributaria precise esta situación del plazo por efectos de la nulidad de la RD.

5.2 Discusión

El poder de fiscalización tributaria es ejercido por la Administración Tributaria al amparo del artículo 62° del CT, con el propósito mayor de verificar o comprobar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias (sustanciales y formales) por parte de los contribuyentes, estableciendo el adeudo tributario o el crédito a favor del contribuyente a través del procedimiento de fiscalización.

Este procedimiento implica el deber de colaboración de los representante legales de los contribuyentes y terceros para presentar documentación o permitir practicar inspecciones en el domicilio fiscal y locales anexos, con la finalidad de

hacer efectiva la indicada comprobación, por ello la Administración Tributaria está dotada para notificar documentos a través de los cuales solicita la presentación de información y los contribuyentes a cumplir con presentarla, otorgándole eficacia a la potestad fiscalizadora.

Nada mejor que la determinación tributaria se efectúe con la misma información del contribuyente, pues el resultado será lo más cercano a la realidad económica del contribuyente según las actividades generadoras del hecho imponible, distinto a la determinación sobre base presunta con resultados que distan de la capacidad contributiva del sujeto fiscalizado y que más bien se aproxima la deuda presunta a arrebatar el patrimonio empresarial, con peligro confiscatorio.

Ahora bien, el reinicio de la fiscalización por motivo de la nulidad de RDs implica volver a solicitar documentación al contribuyente, no obstante, el sujeto fiscalizado opta por no presentar la información sosteniendo que el plazo de fiscalización definitiva ha transcurrido en exceso, posición que ha sido respaldada o confirmada por el Tribunal Fiscal, considerando implícitamente que dicho plazo siguió computándose como si hubiera un procedimiento administrativo activo en el tiempo.

Ello implica que se considere como parte del procedimiento de fiscalización de un año, los plazos procesales para impugnar en las etapas de reclamación y apelación, así como los plazos que dure el procedimiento contencioso tributario, lo cual es incongruente y no guarda un orden procedimental en el tiempo. Esta anomalía de coexistencia de procedimientos tributarios y la continuidad del cómputo del plazo de fiscalización, surge por la falta de regulación explícita en el CT.

Por ello, la necesidad de insertar al artículo 62 del citado cuerpo legal, el tratamiento del plazo de fiscalización definitiva iniciado válidamente y que se ve afectado el cómputo por la declaración de nulidad de la RD, proponiendo que dicho plazo se reinicia el cómputo con la notificación del primer acto procedimental del reinicio de fiscalización, con lo cual la Administración estará legitimada a solicitar información y/o documentación hasta que se venza el plazo de un año y en consecuencia, el administrado obligado a presentar tal información para la comprobación de sus declaraciones tributarias.

VI. CONCLUSIONES

- 6.1** El procedimiento de fiscalización de la SUNAT es la mayor manifestación de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria regulada en el CT, soportada por los contribuyentes e instaurado para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el cual se realiza el proceso de determinar la obligación tributaria, consistente en fijar el *quantum* del adeudo tributario frente al fisco o, el saldo a favor del contribuyente, contenido en el acto, comunicando el resultado en la RD.
- 6.2** La RD es el acto administrativo tributario que modifica la situación tributaria del contribuyente como consecuencia de reparos a la base imponible del tributo fiscalizado. Así, el ente fiscalizador reconoce una obligación de pago del tributo omitido, con fuerza coactiva para satisfacer el pago, no obstante, el administrador puede interponer recursos impugnatorios si no está de acuerdo con la determinación de oficio realizada por la Administración. Asimismo, la RD debe cumplir los requisitos de validez del artículo 77° del CT, así como los establecidos en el artículo 3 de la LPAG, siendo nulas las RDs si la emisión no cumple con estas exigencias para su configuración como acto administrativo.
- 6.3** El alcance de la nulidad se presenta en cualquier parte o estadio del procedimiento de fiscalización, afectando en determinados casos el inicio del plazo de fiscalización que se hubiera comunicado en el resultado del requerimiento, no obstante, si el vicio de nulidad se produce luego de iniciado válidamente dicho plazo, su computo no se ve alterado por la declaración de nulidad.
- 6.4** La nulidad de la RD causada por vicio insubsanable en el procedimiento de fiscalización, faculta a la SUNAT a reiniciar dicho procedimiento, único e integral, en virtud de la retroactividad de la nulidad.
- 6.5** La SUNAT, en ejercicio de su facultad de fiscalización, se encuentra limitada a solicitar mayor información y/o documentación cuando ha transcurrido el plazo de un (01) año a que se refiere el artículo 62°-A del CT. De producirse la nulidad de los valores producto de la fiscalización, los efectos de la nulidad no inciden en el cómputo de dicho plazo al reiniciar la fiscalización.

VII. RECOMENDACIONES

- 7.1 El Tribunal Fiscal no ha realizado un análisis minucioso de los efectos de nulidad de la RD en el plazo de fiscalización definitiva, dejando a la simple verificación del plazo iniciado válidamente hasta el acto del reinicio de la fiscalización, debiendo tomar en consideración para hacer una tributación más justa, practicar un análisis teleológico y doctrinario.
- 7.2 De acuerdo a la conclusión 6.5 el cómputo del plazo de fiscalización definitiva no se ve afectado por la declaración de nulidad de los valores, con lo cual al momento del reinicio de la fiscalización dicho plazo ha seguido computándose, siendo necesario incluir en el artículo 62°-A del CT una disposición que regule la incidencia de nulidad de las RD en el plazo de fiscalización definitiva, proponiendo que el plazo transcurrido en paralelo a un procedimiento de fiscalización no afectado de nulidad sea computable, mas no así el plazo donde no existe jurídicamente una fiscalización por los efectos de la nulidad.
- 7.3 La recomendación anterior será el fundamento para agregar nueva causal de suspensión del plazo de fiscalización definitiva en el artículo 62°-A: “Desde el acto del procedimiento de fiscalización declarado nulo hasta la notificación de la resolución que declara la nulidad de las RDs”.
- 7.4 La propuesta normativa también deberá tener alcances en modificar articulados del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, en el cual se precise que por la parte de la fiscalización declarada nula, no existe ningún plazo de fiscalización activo.
- 7.5 La propuesta incide en mejorar la regulación del procedimiento de fiscalización, basándose preferentemente la revisión en la documentación que aporte por el contribuyente, evitando recurrir a la aplicación de presunciones tributarias, así como efectuar cruces de información con el impacto negativo de prolongar la duración de la fiscalización tributaria. Asimismo, no se ve afectada la facultad de fiscalización de SUNAT para obtener información de los contribuyentes.

VIII. LISTA DE REFERENCIAS

- Aguilar Lima, D., Boggiano Bedón, C., & Coello Paria, L. (2019). *Repositorio Institucional de la Universidad del Pacífico*. Obtenido de https://repositorio.up.edu.pe/bitstream/handle/11354/2355/Dany_Tesis_Maestria_2019.pdf?sequence=2&isAllowed=y
- Aguirre Gonzales, J. A. (2014). *Repositorio Académico de la Universidad de San Martín de Porres*. Obtenido de <https://repositorio.usmp.edu.pe/handle/20.500.12727/1109>
- Bravo, J. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra.
- Cabanellas, G. (2001). *Diccionario Enciclopédico de Derecho*. Buenos Aires: Eliastra, Tomo V.
- Cassagne, J. C. (2019). *El Acto Administrativo - Teoría y Rpegimen Jurídico. Santiago - Chile, Primera Edición: Ediciones Olejnik*.
- Fernández, T. R. (2019). *La Nulidad de los Actos Administrativos*. Caracas, Segunda edición: Ediciones Olejnik.
- Garfias Damiano, M. (2017). *Universidad César Vallejo. Repositorio Digital Institucional* . Obtenido de <https://repositorio.ucv.edu.pe/handle/20.500.12692/23357>
- Garret Vargas, J. A. (Mayo de 2015). *Repositorio Institucional de la Universidad de Lima*. Obtenido de <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9485>
- Gentile, F. C. (2019). *Repositorio de la Pontificia Universidad Católica del Perú*. Obtenido de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/16311>
- Iannacone Silva, F. E. (2020). *Repositorio Académico de la Universidad San Martín de Porres*. Obtenido de https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/6408/iannacone_sfe.pdf?sequence=4&isAllowed=y
- Morón Urbina, J. (2006). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, 5ta. Edición.
- Nima, E. (2016). *Cómo fiscaliza la SUNAT*. Lima: Palestra.

- Romero Sipán, N. (2019). Nulidad y pronunciamiento respecto al fondo en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. *Análisis Tributario AELE, Vol. XXXII N° 377, 23.*
- Sánchez Rojas, O. (2013). *Incremento Patrimonial No Justificado*. Lima: Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero SUNAT.
- Soto Cabellos, F., & La Torre Quiroz, K. M. (julio de 2017). *Repositorio Institucional de la Universidad de Lima*. Obtenido de <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9506>
- SUNAT. (2021). Obtenido de <https://orientacion.sunat.gob.pe/3121-procedimiento-de-fiscalizacion-personas>
- Taboada Córdova, L. (2015). *Nulidad del Acto Jurídico*. Lima, Tercera edición: Editora Jurídica Grijley.
- Tribunal Fiscal.* (2021). Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/2/2011_2_02579.pdf
- Tribunal Fiscal.* (2021). Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/7/2011_7_16761.pdf
- Tribunal Fiscal.* (2021). Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/Q/2017_Q_02419.pdf
- Tribunal Fiscal.* (2021). Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/4/2017_4_03705.pdf
- Vargas Núñez del Arco, L. E. (2020). *Repositorio Institucional de la Pontificia Universidad Católica del Perú*. Obtenido de Núñez del Arco
- Vásquez Rosales, W. A. (2017). *CYBERTESIS Repositorio de tesis de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos*. Obtenido de https://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/6299/Vasquez_rw.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-2013-EF y normas modificatorias.

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias.

Decreto Legislativo N° 981, modifica el Código Tributario.