

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



TRATAMIENTO JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL FISCAL; EN TORNO A LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA - PROBLEMÁTICA SUSCITADA

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

Oscar Alexander Cabrera Palomino

Código: 20162698

Asesor

Víctor Mejía Ninacondor

Lima – Perú

Enero 2024



**TRATAMIENTO JURISPRUDENCIAL DEL
TRIBUNAL FISCAL; EN TORNO A LA
DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA -
PROBLEMÁTICA SUSCITADA**

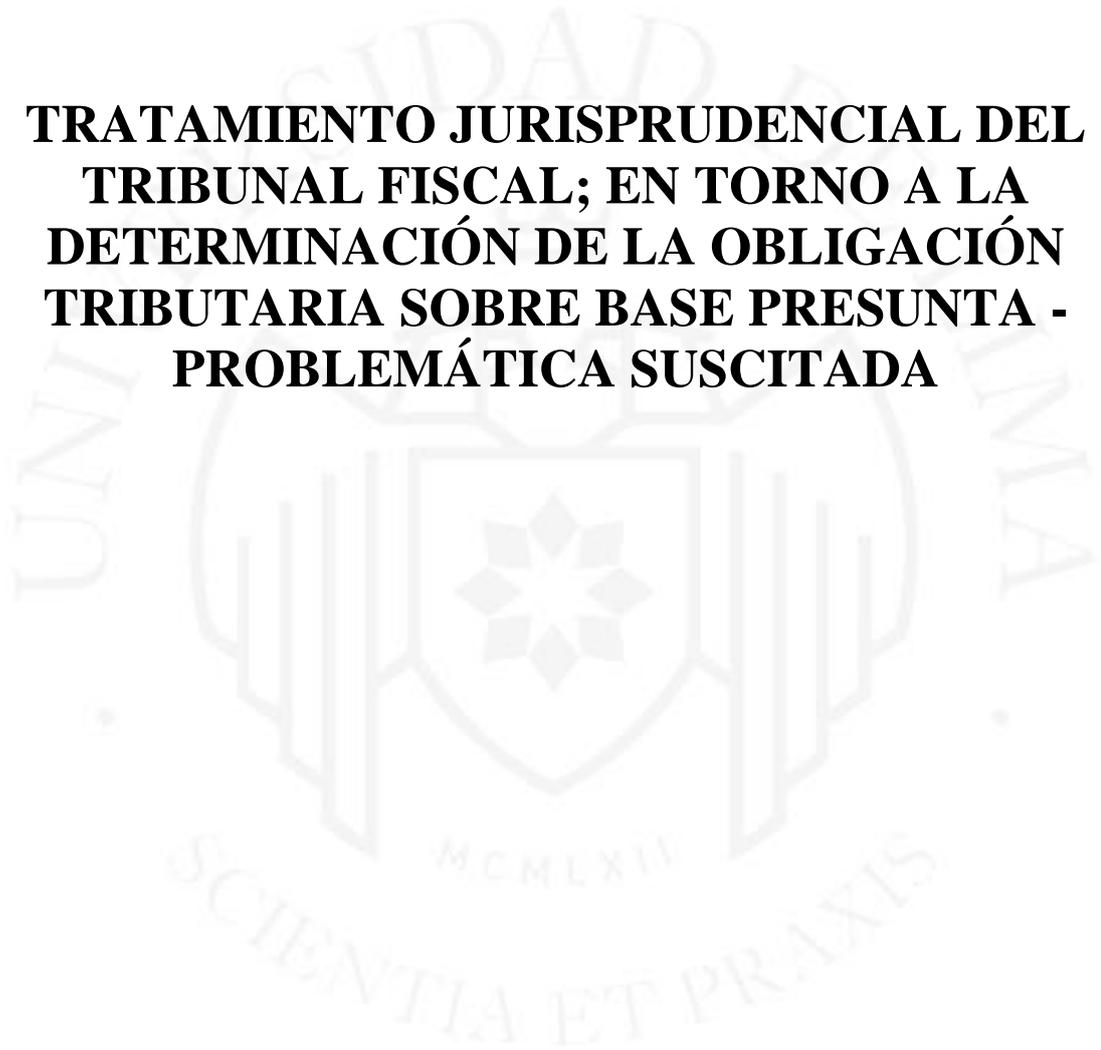


TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vi
ABSTRACT.....	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO – ACTO ADMINISTRATIVO.....	3
1.1 La Obligación Tributaria	3
1.2 La Determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.	4
1.3 Nulidad del acto administrativo – causales y efectos.....	11
1.4 Revocatoria del acto administrativo y/o pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido y sus principales efectos	26
CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA E IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS ANTE LA VULNERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO	40
2.1 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal en torno a la vulneración del procedimiento - determinación sobre base presunta	40
2.2 La Jurisprudencia de Observancia Obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal.	50
2.3 Postura del Poder Judicial ante la vulneración al procedimiento de determinación sobre base presunta.	57
2.4 Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal y su adecuación a los actos procesales.....	64
CONCLUSIONES	68
REFERENCIAS.....	70
BIBLIOGRAFÍA	76

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 Ruta que sigue un expediente desde su ingreso en el Tribunal Fiscal53



RESUMEN

En la presente investigación, se analizará si la actual jurisprudencia emitida respecto a la forma de resolver las controversias tributarias que han surgido en cuanto a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, por parte del Tribunal Fiscal, quien es el órgano máximo en sede administrativa, es acorde a la normativa vigente, y si esta forma de resolver es la misma que se ha mantenido en el transcurso del tiempo. Así mismo se detallará la problemática que se ha generado con los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal al resolver dicha controversia, que ha conllevado a que se inicie una gran cantidad de demandas contenciosas administrativas, planteadas por la Administración Tributaria ante el Poder Judicial buscando la declaración de nulidad de dicho fallo; nulidad que viene siendo conseguida por esta última entidad, reponiendo el proceso hasta el momento en que aconteció el vicio, pero ello se ha dado en el peor de los casos luego de haber transcurrido casi 9 años, lo cual impacta terriblemente en la dilucidación de una controversia tributaria, ocasionando que un procedimiento contencioso pueda dilatarse innecesariamente, aunándose a ello posiciones distintas en lo referido a que si tales situaciones son afectadas o no, con la suspensión del plazo prescriptorio. Indicándose finalmente una propuesta de solución.

Palabras clave: Determinación de la obligación tributaria, Revocatoria del acto administrativo, Nulidad del acto administrativo, Determinación sobre base presunta, Jurisprudencia, Dualidad de criterio, Glosario de fallos.

ABSTRACT

In the following paper, we will analyze whether the current jurisprudence issued regarding the manner of resolving tax controversies, which are determined by tributary obligations on a presumptive basis by the Peruvian Tax court, the highest administrative body within the ecosystem, aligns with the regulations currently in force, as well as if this manner is one that has been in place and maintained throughout time.

We will also elaborate on the problems that have arisen when it comes to verdicts and rulings issued by the Tax court, which have led to a great amount of contentious administrative demands presented by Tax administration to the Judiciary of Peru in hopes of reaching an annulment: a nullity of ruling that the latter obtains, reinstating the process up to the moment in which the defect occurred. But this has occurred in the worst of cases after almost 9 years have elapsed, which has a terrible impact on the elucidation of a tax controversy, and it has caused a contentious procedure to be unnecessarily delayed, with different stances as to whether or not such situations are affected by the suspension of the statute of limitations period. Finally, a proposed solution is indicated.

Keywords:

Determination of the tax liability, Revocation of the administrative act, Nullity of the administrative act, Determination on presumptive basis, Jurisprudence, Duality of criteria, Glossary of rulings.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo busca analizar el tratamiento jurisprudencial en lo referido a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta efectuada por la Administración Tributaria, el cual ha tenido un cambio a lo largo de los años y ese cambio efectuado por el Tribunal Fiscal que es el órgano encargado de resolver en segunda instancia administrativa las controversias planteadas por los contribuyentes, ha conllevado a una problemática que pretendemos evidenciar y a la vez plantear una alternativa de solución.

Si bien es cierto la Administración Tributaria está facultada para realizar la determinación de la obligación tributaria, no se encuentra obligada a preferir la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta que sobre la de base presunta; no obstante, al optar por la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, debe ceñirse al estricto cumplimiento del procedimiento legalmente establecido conforme lo establece nuestro Código Tributario, dado que de no ser así, y en aplicación estricta a nuestro ordenamiento jurídico, corresponderá declarar la nulidad de dicho procedimiento y en consecuencia de ello la nulidad de los actos posteriores emitidos, o los emitidos en consecuencia de dicho procedimiento, como la de la Resolución de Determinación que es el acto administrativo emitido al concluir el procedimiento de determinación sobre base presunta y es el acto que contiene el importe determinado.

Esta declaratoria de nulidad ocasiona que la Administración Tributaria, quien determinó la obligación tributaria sobre base presunta tenga que retrotraer el procedimiento seguido para la mencionada determinación, hasta el momento donde aconteció el vicio de nulidad; es decir, hasta el momento en que no se siguió lo que específicamente se señalaba en el procedimiento a seguir, a efecto de que corrija ello, se continúe dicho procedimiento y vuelva a emitirse un nuevo acto administrativo de determinación de deuda.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal al resolver las controversias referidas a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta y detectar que la Administración Tributaria no siguió el procedimiento legalmente establecido, ha procedido a revocar la resolución impugnada y dejar sin efecto el acto administrativo

emitido; esto es, la Resolución de Determinación, lo cual consideramos no se ajusta a lo expresamente regulado en nuestro ordenamiento jurídico.

Este fallo emitido por el Tribunal Fiscal se encuentra descrito en el propio “Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal” no encontrándose en las resoluciones emitidas alguna motivación al respecto, ocasionando con ello la interposición de Demandas Contenciosas Administrativas por parte de la Administración Tributaria, ante una falta de motivación de las resoluciones emitidas por dicho órgano, contraviniendo las normas aplicables e inaplicando desde un punto de vista lo que se encuentra expresamente regulado en nuestro Código Tributario, lo que además resulta ser contrario a lo propia jurisprudencia emitida por el mismo Tribunal Fiscal en periodos anteriores, solicitándose la nulidad de dichas resoluciones. Lo cual viene siendo amparado en sede judicial.

Por lo que, consideramos necesario que dicha situación debe ser revertida por el referido Tribunal y así evitar innecesariamente dilatar una controversia tributaria, al transcurrir una cantidad considerable de años sin una solución oportuna.

CAPÍTULO I: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO – ACTO ADMINISTRATIVO

1.1 La Obligación Tributaria

En principio debemos tener en cuenta que el termino obligación según los profesores Osterling Parodi y Castillo Freyre (2001), “es una relación jurídica que liga dos personas, en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, debe cumplir una prestación a favor de la otra, llamada acreedor, para satisfacer un interés de este último digno de protección” (p. 72).

Ahora bien, de conformidad con nuestra propia legislación, es decir el Texto Único Ordenado del Código Tributario, en su artículo 1° referido a la obligación tributaria, señala que esta es de derecho público, que es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, y que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, y es exigible coactivamente.

Sobre esta definición Dino Jarach, señala que: la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por ley (como se cita en Huamani Cueva, 2013, p. 209).

Sainz de Bujanda (1993) menciona que “el proceso generador de la obligación tributaria coincide plenamente con el de la obligación ex lege, por lo que, realizado el supuesto previsto en la norma, se produce el efecto jurídico, sin intervención de la voluntad humana” (p. 196).

De otro lado Villegas (2001) denomina a la obligación tributaria: “como una relación jurídica principal, indicando seguidamente, que es un vínculo obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago” (pp. 246-248)

En dicho sentido podemos esbozar que la obligación tributaria en comparación con la obligación civil tiene notables diferencias; tales como; que la primera de ellas es que es de derecho público, así como la fuente de esta es sólo la ley (ex lege), quedando en dicho sentido al margen de esta, la voluntad de las partes (pacto entre privados), naciendo esta obligación tributaria cuando acontece o se materializa un hecho que se encuentra previsto en una ley (hecho imponible); en la obligación tributaria el Estado es siempre el acreedor o es el sujeto activo, y el objeto de ella será siempre un dar; una prestación de dar; una prestación pecuniaria, entendiéndose como esta al pago de un tributo, con el fin principal de otorgar recursos al Estado para la satisfacción de los fines.

Por lo que, ante el incumplimiento de la obligación tributaria, la cual como se ha señalado, es establecida por ley y tiene por objeto el cumplimiento del pago del tributo, puede ser exigida coactivamente, entendiéndose ello bajo la figura de la coacción, el que como ha sido señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 00267-4-2002:

La coacción es un elemento esencial del tributo, es decir, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida en ejercicio de la facultad de imperio. Dicha coacción se manifiesta especialmente, en la prescindencia de la voluntad del obligado. (Tribunal Fiscal, 2002, p. 3)

Ahora bien, también se debe tener en cuenta que, de la redacción de nuestro Código Tributario, observamos otras obligaciones, o deberes formales que si bien no tienen un fin pecuniario, se encuentran direccionadas a facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, tales como: la presentación de declaraciones determinativas, el llevado de libros contables, la obligación de inscribirse en el RUC; entre otras; lo que debemos entender como el conjunto de deberes y obligaciones que emanan de la aplicación de los tributos.

1.2 La Determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Conforme se ha señalado en el punto 1.1, la obligación tributaria nace, cuando se ha materializado el hecho previsto en la norma; pero para que esta obligación pueda ser exigible, tiene que estar previamente determinada o cuantificada, así como constar en un acto administrativo.

Teniéndose en cuenta que el elemento cuantificante debe ser seleccionado por el legislador tan cuidadosamente como seleccionó los hechos imponibles. Ello por

una razón muy simple. La "cuantía" que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva. (Villegas, 2001, p. 287)

Ahora bien, la determinación de acuerdo con Garza (1973).

Es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador -hecho imponible- que le es imputable; o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

Y agrega en dicho sentido, que la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo, como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria. (p. 792)

No obstante, como sostiene Villegas (2002) la determinación no hace nacer la obligación tributaria, sino que brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible, considerando que la verdadera naturaleza de la determinación es reafirmar que la obligación tributaria nació cuando se produjo el hecho imponible. (pp. 400-401)

Y en dicho sentido, nuestro Código Tributario, quien contempla a dos modalidades para determinar la obligación tributaria, señala como primer paso, tanto para la determinación efectuada por el deudor tributario, como para el efectuado por la Administración Tributaria, la verificación de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, para posteriormente señalar la base imponible y la cuantía del tributo, a lo que convendría precisar que la determinación efectuada por el deudor tributario, es lo que se conoce como la propia autodeterminación o autoliquidación, la cual es realizada vía declaración jurada, determinación respecto de la cual no se encuentra vinculada con el tema tratado en el presente trabajo, sino más bien, la determinación efectuada por la Administración Tributaria, que conforme a nuestra legislación vigente, esta puede ser efectuada sobre una base cierta y/o sobre una base presunta, siendo esta última modalidad la vinculada al desarrollo de nuestro tema.

Hay que tener en cuenta que la determinación efectuada sobre base presunta, es una determinación que es cuestionada por los deudores tributarios, bajo argumentos que

en nuestra opinión no se ajustarían a derecho, tales como el referido a que la Administración deba preferir una determinación sobre base cierta que el de una determinación sobre una base presunta, a fin de encontrar una verdad material, estableciéndose con ello una prelación en la forma de determinar por la Administración Tributaria, situación respecto de la cual a la fecha existe una cantidad considerable de jurisprudencia al respecto que ha dilucidado aquello, conforme se detalla más adelante.

Nuestra legislación, contempla la posibilidad de que la Administración pueda determinar la obligación tributaria, ya sea sobre una base cierta o sobre una base presunta, teniéndose en cuenta que la diferencia que existe entre una y otra, radica en que en la primera de ellas se conoce la realización del hecho generador, el periodo correspondiente y la base imponible; mientras que en la segunda, dichos datos son obtenidos por estimaciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados con la obligación tributaria (Resolución N.º 9826-3-2021); sin embargo, para que sea posible la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, en principio la Administración tendrá que estar habilitada para ello, y esta habilitación se dará sólo en el supuesto de que en un procedimiento de fiscalización efectuada por dicha entidad, el contribuyente fiscalizado incurra en algunas de las causales habilitantes que expresamente contempla el artículo 64º de nuestro Código Tributario, y es por ello, que ante las impugnaciones efectuadas por los contribuyentes respecto de la determinación efectuada por la Administración, sobre base presunta, el órgano colegiado encargado de resolver ello en última instancia, antes de verificar la determinación en sí, procede a verificar si la Administración Tributaria contaba con la habilitación correspondiente; tal como se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 1887-2-2022 y 01765-2-2022, entre otras, las cuales indicaron:

Que previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración procede verificar si se han acreditado las causales contempladas en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 64º del Código Tributario, invocadas por la Administración y que la habrían facultado a efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta. (Tribunal Fiscal, 2022, p. 4).

Que este Tribunal en la Resolución N.º 00950-2-1999, entre otras, ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente

una causal y que además la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria. (Tribunal Fiscal, 2022, p. 4).

Por lo que, en dicho caso convendría precisar cuáles son las causales que nuestra legislación comprende.

El Decreto Supremo N.º 133-2013-EF que aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, menciona que:

La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:

1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.
2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido en forma expresa a presentar y/o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo.

4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.
5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.

6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando éstos sean otorgados sin los requisitos de Ley.
7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.
8. El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.
9. No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.
10. Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez.
11. El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo.
12. Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.
13. Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utilice fichas o

medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.

14. Las autorizaciones a las que se hace referencia en el presente numeral son aquellas otorgadas por la autoridad competente conforme a lo dispuesto en las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas.
15. El deudor tributario omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría.
16. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.
17. Las presunciones a que se refiere el artículo 65° sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 64°)

En tal sentido, una vez que la Administración Tributaria, se encuentra habilitada para efectuar la determinación sobre base presunta, deberá definir el tipo de presunción a aplicar (artículo 65° del Código Tributario), para luego de ello, ceñirse al procedimiento establecido, el cual se encuentra detallado en los artículos 66° al 72° del Código Tributario. Tal como se ha señalado en la Resolución N.° 07056-8-2022.

Que con relación a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige en primer lugar que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64°, y luego de ello, que se cumplan los requisitos y el procedimiento previstos en cualesquiera de los artículos 66° a 72°, entre otras normas con rango de ley, agregando que por definición, la base de una presunción legal, debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado. (Tribunal Fiscal, 2022, p. 9)

Sáenz Rabanal señala que:

Con la utilización de las presunciones (determinación sobre base presunta) se fija la existencia de un hecho gravado por la aplicación de una norma legal o de un camino otorgado por dicha norma legal. La determinación practicada así sólo puede surgir por defecto de la determinación directa (como se cita en Huamani Cueva, 2013, p. 628)

De otro lado Ernesto Eserverri, en lo referido a las presunciones indicó que:

Las presunciones no son otra cosa que el proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho -el llamado hecho base-, se concluye en la confirmación de otro que normalmente lo acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos (como se cita en Chau Quispe & Lozano Byrne, 2000, p. 31).

De otro lado, respecto a lo referido, en el sentido que se debe preferir la base cierta sobre la base presunta, la diversa jurisprudencia emitida, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 05193-11-2022; 04645-10-2022; 07056-8-2022, entre otras, han señalado que en sentido estricto no existiría un orden de prelación, respecto a que tipo de base debería utilizar la Administración Tributaria, conforme se puede advertir de la siguiente jurisprudencia.

El artículo 63º del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de las obligaciones tributarias en la que tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64º del citado código. (Tribunal Fiscal, 2022, pp. 5, 9-13)

Por lo que, queda claro que nos encontramos ante una elección facultativa prevista en la norma, que permite a la Administración determinar la obligación tributaria sobre base presunta, para ello deberá en primer lugar encontrarse habilitada para ello, siguiendo estrictamente el procedimiento presuntivo, el mismo que concluirá con la determinación contenida en un acto administrativo.

Debiendo tenerse en cuenta que el acto administrativo, es el resultado de la realización de una serie de actos procesales, o del seguimiento específico de un procedimiento legalmente establecido, mediante el cual la Administración Tributaria, en nuestro caso específico, nos da a conocer su decisión, o resultado de sus actos efectuados.

Según Morón Urbina (2020), debemos entender por acto administrativo como una manifestación del poder público, por medio del cual se crea o reconoce derechos, obligaciones o intereses a los administrados, es decir produce un efecto jurídico externo, que es realizada en ejercicio de la función administrativa (pp. 193-197)

Y en esa línea tenemos que de conformidad con el Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, menciona que: son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, Artículo 1).

Por lo que, conforme con lo que hemos venido desarrollando en los puntos 1.1 y 1.2, luego de que la Administración Tributaria concluya el procedimiento de determinación sobre base presunta, determinara una obligación tributaria, la misma que estará contenida en un acto administrativo, que en este caso correspondería ser, una resolución de determinación, la misma que podría ser exigida coactivamente.

1.3 Nulidad del acto administrativo – causales y efectos.

En principio y de conformidad con el Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se presume válido desde la fecha de su emisión al encontrarse investido de la “presunción de validez”; y este recién dejara de serlo cuando la respectiva autoridad administrativa o judicial, declare la nulidad de este. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, Artículo 9).

Dicha nulidad de la cual en principio nos referimos, se da cuando el acto administrativo adolece de algún de vicio en su emisión y/o validez, incurriendo en dicho sentido en una de las causales de nulidad que se encuentran previstas en la Ley del Procedimiento Administrativo General y tratándose de los actos administrativos

tributarios, entendiéndose como tales a los emitidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, entre otros, las causales establecidas en el Código Tributario, las que señalaremos a continuación:

El artículo 10° del Decreto Supremo N.° 004-2019-JUS que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, referido a las causales de nulidad, señala que son vicios del acto administrativo, los mismos que causan su nulidad de pleno derecho los siguientes:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14°.
3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.
4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, Artículo 10)

Y el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF que aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario referido entre otros a la nulidad de los actos, contiene específicamente las causales de nulidad en las que puede incurrir el acto administrativo señalando lo siguiente:

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. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 109°)

Respecto a los actos administrativos emitidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que son los actos respecto de los cuales nos vamos a referir con mayor incidencia en el presente trabajo, cabe precisar que dicho órgano se encuentra facultado a que de oficio pueda declarar la nulidad de sus actos, sin embargo, debe precisarse que esta facultad para declarar la nulidad podrá ser efectuada en la medida que tenga la competencia para darla¹; los contribuyentes en el mismo sentido podrán cuestionar dicho acto, alegando su nulidad mediante los recursos impugnatorios contemplados en el Código Tributario, conforme se señala en el artículo 110° del mencionado código. No obstante, hay que tener en cuenta que en puridad, no existe un recurso de nulidad; sin embargo en la práctica tal recurso de nulidad, ha sido interpuesto por los contribuyentes; lo cual ha sido encausado por el órgano correspondiente de conformidad con lo señalado en el artículo 213° del Decreto Supremo N.° 004-2019-JUS que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, referido al error en la calificación del recurso, dado que tal situación, no se encuentra prevista en los procedimientos tributarios; por lo que el referido artículo de la Ley del Procedimiento Administrativo General que al igual que otros artículos de la referida ley, como veremos más adelante resultarán siendo aplicables supletoriamente a los procedimientos tributarios, en virtud de lo señalado en la Norma IX del Código Tributario, la cual menciona entre otros, que lo que no se encuentre previsto en las normas tributarias, podrá aplicarse normas distintas a ellas, siempre y cuando aquellas no las desnaturalicen. Y en el mismo sentido la Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley del Procedimiento Administrativo

¹ En segunda instancia, es decir ante un recurso de apelación y elevado el mismo al Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria carece de competencia para declarar la nulidad de sus actos, entre otros.

General, señala que dicha ley, es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las normas especiales.

A lo que Huamaní Cueva (2013) señala que:

Se acepta el empleo de las reglas de aseguramiento de la plenitud jurídica; una manera patente es mediante la aplicación de normas o disposiciones de otras ramas del Derecho, es decir la integración de la ley (a fin de resolver o corregir los defectos o deficiencias de los que puede adolecer el ordenamiento jurídico o legal positivo tributario -esencialmente por lagunas. (p. 163)

Así mismo debe tenerse en cuenta que la declaratoria de nulidad ocasiona que el acto nunca generó efectos jurídicos, dado que, su emisión contenía un vicio insubsanable, especificándose tal situación en el artículo 12° del Decreto Supremo N.° 004-2019-JUS que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General referida a los efectos de la declaración de nulidad, indica que esta tendrá un efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto.

Sobre ello, Morón Urbina (2011) señala que:

La declaración administrativa o judicial de nulidad del acto administrativo hace que desaparezca la presunción que lo cobijaba y se descorra el velo de su engañosa legalidad. En tal sentido, la declaración operará hasta el momento mismo de su emisión, sin favorecer ni perjudicar a ningún administrado (p. 172)

De otro lado, el artículo 13° del Decreto Supremo N.° 004-2019-JUS que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, referido a los alcances de la nulidad del acto administrativo, señala entre otros, que la declaratoria de nulidad del acto, implicará también la declaratoria de nulidad de los actos administrativos sucesivos en el procedimiento, siempre y cuando aquellos se encuentren vinculados a él. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, Artículo 13°)

En dicho sentido la declaratoria de nulidad de los actos de la Administración Tributaria, conllevará a que estos deberán retrotraerse hasta el momento en que aconteció el vicio, a fin de corregir tal infracción y de ser el caso volver a emitir un nuevo acto o actos administrativos libres de cualquier requisito de invalidez. Por cuanto los demás

actos emitidos con posterioridad al acto declarado nulo también dejaron de tener efectos. Tal como se puede apreciar de lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 01443-8-2022.

Que en virtud a lo expuesto, en el presente caso no se ha seguido el procedimiento establecido en el procedimiento de fiscalización, lo que implicó que la recurrente no ha podido ejercer de manera adecuada su derecho de defensa dentro del referido procedimiento, aunado ello a que la Administración se encontraba impedida de solicitar documentación e información al sujeto fiscalizado conforme con el artículo 62-A, no obstante emitió el Requerimiento N.º 1922180000710, por lo que corresponde declarar la nulidad de dicho acto al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que atendiendo a la nulidad del Requerimiento N.º 1922180000710, en virtud de lo previsto por el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, según el cual, la declaración de nulidad del acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a aquél, corresponde también declarar la nulidad de su resultado.

Que por tanto, toda vez que el reparo al crédito fiscal de los períodos enero a agosto, noviembre y diciembre de 2016 por operaciones no reales, se sustenta en el Requerimiento N.º 1922180000710 y su resultado, en atención al mencionado artículo 13, igualmente corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación N.º 192-003-0003538 a 192-003-0003542, 192-003-0003545 a 192-003-0003549, así como las Resoluciones de Multa N.º 192-002-0002676 a 192-002-0002682, y 192-002-0002684 a 192-002-0002686, al haberse emitido en virtud a las citadas resoluciones de determinación, deviniendo en nula la resolución apelada en este extremo (Tribunal Fiscal, 2022, p. 9)

Como podemos apreciar en la Resolución N.º 01443-8-2022, el Tribunal Fiscal emite pronunciamiento respecto del cuestionamiento efectuado por un contribuyente, al reparo al crédito fiscal de distintos periodos del 2016 por operaciones no reales, analizando en dicho sentido el procedimiento de fiscalización, en el que se advierte que luego de vencido el plazo para realizarlo, se emitió y notificó un nuevo requerimiento solicitándose información, situación que la Administración Tributaria se encontraba impedida de hacer conforme expresamente se contempla en nuestro Código Tributario,

determinándose en dicho sentido una vulneración al procedimiento legalmente establecido; advirtiéndose además de dicha resolución que si bien se declara la nulidad del requerimiento notificado por la Administración, también se procede a declarar la nulidad de los actos sucesivos, tales como; el resultado de dicho requerimiento, los valores emitidos en la fiscalización que se sustentaban en lo señalado en el resultado del mencionado requerimiento, para finalmente declarar la nulidad de la resolución apelada que había declarado infundada la reclamación presentada por un contribuyente contra los valores que fueron declarados nulos; actos que se encuentran vinculados entre sí.

Cabe precisar, que en virtud de lo señalado en el mencionado artículo 13° de La Ley del Procedimiento Administrativo General, referido a los alcances de la nulidad del acto administrativo y la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05847-5-2002 que constituye de jurisprudencia de observancia obligatoria, se contemplaba una nulidad parcial del acto, el cual se sustentó en el principio de conservación del acto, siendo que en dicha resolución se señalaron las condiciones que deberán darse en forma conjunta para una declaración de nulidad parcial, siendo estas: i) que el contenido del acto sea divisible, ii) que el vicio sólo afecte a una parte del acto, y iii) que la parte no afectada por el vicio de nulidad se conserve firme; hoy en día, esta nulidad parcial ya se encuentra incorporada en el propio artículo 109° en razón del Decreto Legislativo 1263 publicado el 12 de diciembre de 2016; es por ello, que en la parte final de la Resolución N.° 01443-8-2022, sólo se declara la nulidad de la resolución apelada en un extremo, el cual era el que se encontraba directamente vinculado con las situaciones descritas; confirmándose el otro extremo de la misma resolución apelada dado que aquella también había emitido pronunciamiento respecto de otros valores y procedimientos que estaban totalmente desvinculadas con el acto declarado nulo, conforme se detalla en el párrafo siguiente.

Que por el Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2016 se emitieron las Resoluciones de Determinación N.° 192-003-0003543 y 192-003-0003544 (fojas 3093 y 3099), cuyos anexos obran a fojas 3067 a 3073, las cuales muestran la conformidad de la Administración con lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas presentadas por el citado impuesto y períodos mediante los Formularios PDT 621 N.° 821436186 y 818739585 de 17 de noviembre de 2016 y 15 de febrero de 2017, en ese sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo (Tribunal Fiscal, 2022, Resolución N.° 01443-8-2022, p. 1)

Ahora bien, como consecuencia de la nulidad declarada, conforme se ha señalado en el presente trabajo, deberá retrotraerse hasta el momento en que aconteció el vicio, y que de conformidad con nuestro ejemplo anterior, este sería hasta el momento en que se emitió el requerimiento, claro está, que ahora sí tendría que ser emitido cumpliendo fielmente la esencia bajo el cual se puede emitir un requerimiento al amparo del artículo 75° del Código Tributario; para que finalmente con el resultado del mismo, emitir un nuevo valor -Resolución de Determinación-, teniendo claro, que los actos anteriores emitidos ya no existen en la esfera jurídica de un contribuyente, en virtud de la nulidad declarada; y es precisamente que con esta última afirmación, en un momento dado, se cuestionaba si con la nulidad de dichos actos, declarados en un procedimiento contencioso, tales como el de reclamación o apelación, cabría considerar a dicho procedimiento como un acto suspensivo de la prescripción, bajo el argumento, de que con la nulidad declarada todo deberá retrotraerse hasta el momento que aconteció el vicio de nulidad, y por consiguiente, mal se haría en considerar al procedimiento contencioso que a todas luces es una situación posterior a dicha nulidad.

Esta controversia generada, conlleva a que el Tribunal Fiscal emitiera una jurisprudencia de observancia obligatoria, mediante la Resolución N.º 00161-1-2008 en la que se señaló lo siguiente:

Como se aprecia de las normas en mención, se trata de dos procedimientos distintos: por un lado, el procedimiento de fiscalización en el que se emiten los valores impugnados, y por el otro, el procedimiento contencioso tributario en el que se califica la validez de dichos actos. Respecto de este último, cabe precisar que los recursos impugnativos que se conceden a los particulares son una garantía de los derechos al debido procedimiento y acceso a la justicia, así como de la preservación de la legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria, quien puede a través de ellos corregir sus propios actos sin necesidad de acudir a la tutela judicial.

Ahora bien, dentro de dicho procedimiento contencioso la Administración puede declarar la nulidad de los valores impugnados, y si bien mediante ella se desconoce los efectos jurídicos de tales actos desde su emisión -de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444- dicha sanción no alcanza a la tramitación del referido

procedimiento, esto es, no puede privársele de eficacia jurídica, pues es sobre la base de su validez que se sustenta precisamente tal declaración de nulidad. Por lo tanto, el hecho de haberse declarado dentro de dicho procedimiento la nulidad de los valores impugnados, no le resta los efectos suspensivos que tiene la tramitación de la reclamación o apelación sobre el plazo prescriptorio, en virtud de lo establecido por el inciso a) del artículo 46° del Código Tributario.

Debe tenerse en cuenta también que la suspensión del plazo de prescripción está prevista a favor de quien tiene la titularidad de una facultad y que por diversos motivos no puede ejercerla por un tiempo. Así, las causales de suspensión establecidas por el artículo 46° del Código Tributario, reconocen la existencia de supuestos en los que la Administración no puede ejercer su facultad de determinación, sanción o cobro, como sucede en el caso del que es materia de análisis, razón por la que aun cuando el procedimiento contencioso tributario concluya con la declaración de nulidad de los valores impugnados, sus efectos suspensivos se habrían producido.

Por otro lado, si bien el artículo 13° de la citada Ley N.° 27444 establece que la nulidad de un acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él, este supuesto no se presenta en este caso, pues los actos procesales que se realizan en el procedimiento contencioso tributario no están vinculados causalmente con los valores declarados nulos.

Por lo expuesto, durante la tramitación de la reclamación o apelación planteada por el administrado se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, aun cuando los valores impugnados sean declarados nulos por el órgano resolutor (Tribunal Fiscal, 2008, p. 16)

En dicho sentido, y de conformidad con lo señalado por el Tribunal Fiscal en la mencionada jurisprudencia de observancia obligatoria; lo cual sería perfectamente aplicable a la Resolución N.° 01443-8-2022, por cuanto nos encontramos ante procedimientos distintos, tal como el de fiscalización y el contencioso no podríamos afirmar que estos se encuentran vinculados entre sí, y no se podría tampoco desconocer al procedimiento contencioso, dado que, es en dicho procedimiento en el que se analiza

la validez del acto, declarándose nulo el mismo, situación respecto de la cual expresamos nuestro total acuerdo.

Otro de los puntos a tener en cuenta, es que en lo referido a la suspensión del cómputo del plazo, el Decreto Legislativo N.º 1311 que modifica al Código Tributario, vigente a partir del 31 de diciembre de 2016, si bien desde un punto de vista, recoge lo que ya había dispuesto el Tribunal Fiscal, hace una precisión, entre otras, respecto a la suspensión establecida en el artículo 46º del Código Tributario, señalando que:

Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso-administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de estos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo. (Presidencia de la República, 2016, Artículo 46º)

Situación que se encuentra en la misma línea con la reciente jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 00549-Q-2024 del 21 de febrero de 2024, en el que se establece como criterio:

La causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera sólo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación si en el mencionado procedimiento se ha declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión (Tribunal Fiscal, 2024, p. 13)

Con lo cual, si bien el procedimiento contencioso en el que se declarará la nulidad del acto para efecto de la prescripción va a considerarse como acto suspensivo, esta suspensión sólo puede computarse hasta el plazo máximo que tiene tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal para resolver sus recursos impugnatorios, esto es, 9 y 12 meses respectivamente, y luego de ello se reanudará el cómputo del plazo, con lo que, cambia la figura sustancialmente, dado que antes de la

entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1311, los plazos podían permanecer suspendidos por la totalidad del tiempo que durará el procedimiento contencioso; en el que, en la práctica podría durar en algunos casos más de 10 años, poniendo en serios aprietos al Tribunal Fiscal, quien es el órgano que ante la carga procesal existente, incumple el plazo de 12 meses. Por lo que esperamos no llegar a ver situaciones en las que el mencionado Tribunal resuelva controversias cuya prescripción haya acaecido.

En dicho sentido, respecto a la declaratoria de nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria, si bien se retrotraerá hasta el momento en que aconteció el vicio, se tendrá que estar muy atento ante el computo del plazo de prescripción, y no se convierta por ejemplo en una carrera contra el reloj; a fin de determinar correctamente la obligación tributaria.

Ahora bien, en cuanto a las causales de nulidad de los actos de la Administración Tributaria, tal como hemos venido señalando, si bien el artículo 109º del Código Tributario, contempla 4 situaciones que hemos señalado en los párrafos precedentes; la realizada bajo el alcance del numeral 2, dirigido a los actos que son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido, se debe tener cuidado con la frase prescindiendo totalmente; el que según García de Enterría, Fernández, la frase “prescindiendo totalmente” no lleva a exigir la presencia o existencia de la prescindencia de “todo” o en “todo” el procedimiento, sino a la verificación de la omisión de tramites esenciales que formen parte de un procedimiento determinado, “sin los cuales ese concreto procedimiento es inidentificable” (como se cita en Huamaní Cueva Rosendo, 2013, p. 929)

Otra de las causales respecto de las cuales, conviene precisar es la establecida en el numeral 1 del artículo 109º del Código Tributario, referida a los actos dictados por órgano incompetente debido a la materia; a lo cual tenemos que poner bastante atención dado que el mismo articulado también señala, que debe entenderse como órgano competente a los señalados en el Título I del Libro II del referido Código, entendiéndose entre ellos, como tales a la SUNAT, a los Gobiernos Locales y a otros que la ley señale.

Según Huamani Cueva (2013):

La norma referida al numeral 1 ha restringido la nulidad a la incompetencia en razón de la materia del órgano que dicto el acto administrativo (p. 928). Y en dicha línea Morón Urbina (2013) comenta que la competencia por razón de la

materia se refiere a las actividades o tareas que legalmente puede desempeñar un determinado órgano (p. 149)

En dicho sentido veamos cómo ha sido la aplicación de dicha nulidad por parte del Tribunal Fiscal, y para ello mencionaremos como ejemplo, que a través del Decreto Supremo N.º 039-2001-EF publicado el 13 de marzo de 2001, referido a los alcances de la administración de los aportes a ES SALUD y ONP, se dispuso que las entidades transferirán a la SUNAT las deudas por aportaciones a la Seguridad Social, que se encuentren en condición de exigible, conforme con lo establecido por el artículo 115º del Código Tributario.

Precisándose que aquella deuda que tuviera la condición de exigible por períodos tributarios anteriores a julio de 1999 sería transferida a la SUNAT en el plazo de 120 días hábiles contados a partir de la fecha de publicación del referido decreto, sin perjuicio de la transferencia de la deuda que con posterioridad a dicho plazo se convirtiera en exigible.

Asimismo, se señaló que correspondía a las entidades, según sea el caso y conforme con el anexo incluido en tal dispositivo, la tramitación y resolución de los procedimientos administrativos contenciosos y no contenciosos respecto de las Aportaciones a la Seguridad Social que se encuentren pendientes de pronunciamiento o que correspondan a períodos tributarios anteriores a julio de 1999.

Pues bien, ante la vigencia de dicha norma se precisó que los mencionados procedimientos no contenciosos y contenciosos deberían ser resueltos por ES SALUD y ONP según corresponda; sin embargo, en el caso analizado por el Tribunal Fiscal este advirtió que la SUNAT había emitido pronunciamiento en un procedimiento tributario respecto de aportaciones comprendidas en los periodos del ejercicio 1997; por lo que, señaló lo siguiente:

Que tal como se ha mencionado, el 28 de agosto de 2015, la recurrente solicitó que se declarara la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago, entre otras, de las Órdenes de Pago N.º 0201010013389 y 0201110000491, giradas por las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en la Salud y aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de febrero a junio y noviembre y diciembre de 1997, en cada caso.

Que conforme con lo expuesto y fluye de lo actuado, las mencionadas deudas fueron objeto de transferencia a la SUNAT, por lo que de acuerdo con las normas

glosadas, en el supuesto que aquellas tuvieran la condición de exigibles coactivamente, correspondía que fuesen transferidas a SUNAT, únicamente para efectos de su cobranza coactiva, tal y como ha sido sostenido por este Tribunal en diversas resoluciones, entre ellas, las Resoluciones N.º 06187-4-2010 y 15167-1-2014.

Que en ese sentido, cualquier escrito presentado por la recurrente relacionado con Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y el Sistema Nacional de Pensiones de febrero a junio, noviembre y diciembre de 1997, que diera inicio a un procedimiento contencioso o no contencioso tributario, no podía ser resuelto por la SUNAT, por lo que la apelada, al haber sido dictada por órgano incompetente, incurrió en causal de nulidad, debiendo ser remitido a ESSALUD y a la ONP, a efectos que emitan pronunciamiento sobre el particular (Tribunal Fiscal, 2016, Resolución N.º 04329-8-2016, pp. 8-9).

Verificándose en tal resolución la aplicación estricta de la nulidad del numeral 1 del artículo 109º, dado que el órgano administrativo SUNAT, resultaba siendo un órgano incompetente para emitir pronunciamiento de la prescripción alegada -procedimiento no contencioso- respecto de deudas por aportaciones (ONP - órgano competente), tal como se ha señalado en los párrafos precedentes.

Sin embargo, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal al aplicar la nulidad del acto, bajo los alcances del numeral 1, no siempre ha sido muy uniforme, dejando un poco a la incertidumbre, respecto de cuál es su posición en lo referido a órgano incompetente, tal como se podrá evidenciar en el siguiente pronunciamiento.

Que, en este orden de ideas, se tiene que la Intendencia Regional Lima no era competente para resolver la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N.º 012-002-0012520 emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, siendo esta intendencia la competente para tal efecto, al ser la que generó el acto reclamado.

Que, en consecuencia, procede declarar la nulidad de la resolución apelada de conformidad con el numeral 1 del artículo 109º del citado Código Tributario, que establece que los actos de la Administración Tributaria son nulos cuando son dictados por órgano incompetente (Tribunal Fiscal, 2012, Resolución N.º 19489-1-2012, p. 2)

Con este pronunciamiento se deja ver, que para el Tribunal Fiscal se trataba de 2 órganos distintos, por un lado la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, y por el otro la Intendencia Regional Lima, los mismos que forman parte de la SUNAT; sin embargo, como hemos señalado el numeral 1 del artículo 109° precisó a quienes se les debe entender como órganos competentes debido a la materia, encontrándose como tal a la SUNAT respecto de los tributos que administra, es decir la SUNAT como un solo órgano.

Con un criterio similar al mencionado, se puede advertir de la Resolución N.° 02592-3-2020, en el que en un recurso de apelación el contribuyente fiscalizado por la Administración Tributaria – SUNAT, sostenía que el mismo pertenecía a la División de Pequeños Contribuyentes; sin embargo, los documentos con los que se le habría iniciado su fiscalización habían sido suscritas por el Jefe de la División de Medianos Contribuyentes, el cual desde su punto de vista resultaba ser incompetente para efectuar la fiscalización de contribuyentes que pertenecen a otra división. Situación que fue amparada por el Tribunal Fiscal declarando la nulidad de todo lo actuado, es decir la nulidad de los documentos con los que se inició la fiscalización, la nulidad de los requerimientos y sus resultados, la nulidad de los valores, y finalmente la nulidad de la resolución impugnada que declaró infundada su reclamación.

Tal situación señalada por el Tribunal Fiscal fue cuestionada por la Procuraduría de la Administración Tributaria – SUNAT, a través de una demanda contenciosa administrativa, solicitando la nulidad de dicha resolución, la cual fue resuelta por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución N.° 16 de 26 de enero de 2022 en el Expediente N.° 04928-2020; debiéndose precisar que en dicha RTF el citado Colegiado sustentó la nulidad mencionada en el numeral 2 del 109°, esto es, por vulnerar el procedimiento legalmente establecido, al considerar que la División de Medianos Contribuyentes carecía de competencia para emitir tales documentos, acreditándose con ello una vulneración al procedimiento; sin embargo, la mencionada Sala Especializada de la Corte Superior de Justicia de Lima, señaló que dicha causal no era aplicable, dado que se encuentra referida a otras situaciones distintas a las de autos, dado que lo que se cuestiona es la competencia, existiendo una causal específica para ello (la contemplada en el numeral 1 del artículo 109° del citado Código Tributario); por lo que indicó lo siguiente:

En este orden de ideas, el artículo 109° del Código Tributario prescribe las causales que determinan la nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria. Siendo que el numeral 1 del artículo 109° del Código Tributario establece que son actos nulos, los dictados por órganos incompetentes por razón de la materia, siendo que, para dichos efectos, son órganos competentes los señalados en el Título I del Libro II del Código Tributario, es decir, la SUNAT, los gobiernos locales y los órganos resolutores en materia tributaria.

Siendo que el numeral 2 del artículo 109° del citado Código, indica que son nulos los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior. En este contexto, se advierte que dentro de las causales de nulidad previstas en el artículo 109° del Código Tributario, solo el acto administrativo expedido por funcionario incompetente por razón de la materia constituye vicio nulificante.

Como lógica consecuencia, atendiendo la existencia de causal específica como es la contenida en el inciso 1) del artículo 109° del Código Tributario, no resulta de aplicación la prevista en el inciso 2) del citado numeral, dado que dentro del mismo se contempla la causal de incompetencia.

En este orden de ideas, el artículo 50° del Código Tributario establece que la SUNAT es la entidad competente para la administración de los tributos internos y los derechos arancelarios, siendo que a partir de dicha competencia material, cuenta con la potestad discrecional de organizarse internamente para una óptima ejecución de sus funciones.

Por tanto, se advierte que en el caso de autos, los funcionarios de la SUNAT sí eran competentes por razón de la materia para iniciar las acciones de fiscalización a fin de corroborar la veracidad de sus obligaciones tributarias asociadas a tributos internos tales como el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

A modo de ejemplo, un vicio de incompetencia por razón de la materia se materializaría si dicho procedimiento de fiscalización hubiese sido tramitado por funcionarios asignados a otras administraciones tributarias, como las Municipalidades, que evidentemente carecen de competencia para iniciar acciones de fiscalización sobre dichos tributos.

Siendo ello así, este Colegiado considera que no existe sustento normativo que avale la nulidad decretada por el Tribunal Fiscal, debido a que el numeral 1 del artículo 109° del Código Tributario únicamente sanciona con nulidad a los actos emitidos por órganos incompetentes por razón de la materia, siendo que dicha circunstancia no se ve afectada por el hecho que los funcionarios de la SUNAT se encuentren asignados a la división de principales, medianos o pequeños contribuyentes. (Corte Superior de Justicia de Lima, 2022, Expediente N.° 04928-2020, p. 292)

Dicho razonamiento desde nuestro punto de vista es acorde a lo señalado en sentido estricto en el numeral 1 del señalado artículo 109°, y conllevó a que la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, confirmara la resolución previa que había declarado la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 02592-3-2020, con lo que nos encontramos de acuerdo, de conformidad con lo señalado en el presente trabajo, quedando claro está, que en estas dos últimas resoluciones del Tribunal Fiscal que hemos desarrollado; tanto la 19489-1-2012 y la 02592-3-2020 hacen alusión a un mismo órgano en razón de la materia la SUNAT, no siendo muy sostenible considerar en el primer caso, que la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, y la Intendencia Regional Lima sean órganos competentes distintos en razón de la materia, o que la División de Pequeños Contribuyentes, versus la de la División de Medianos Contribuyentes lo sean. Situación que esperamos sea corregida por el Tribunal Fiscal en sus pronunciamientos, en aplicación estricta de lo señalado por el Código Tributario.

Por lo que, concluiremos señalando en el presente punto que la declaración de nulidad de un acto, se dará cuando el mismo incurra en una de las causales establecidas en la norma pertinente, ocasionando que este nunca haya generado algún efecto jurídico, dado que fue emitido conteniendo un vicio insubsanable, debiendo retrotraerse todo lo actuado hasta el momento en que aconteció el vicio; por lo que, todos los actos emitidos con posterioridad del acto declarado nulo, y que se encuentren directamente vinculados a este, también serán pasibles de la declaratoria de nulidad, lo que conllevará a que se vuelva a emitir un nuevo acto investido de validez y de legalidad.

1.4 Revocatoria del acto administrativo y/o pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido y sus principales efectos

De conformidad con nuestra propia legislación y desde el punto de vista del Derecho Tributario una vez concluido algún procedimiento, tal como, una fiscalización o una verificación, entre otros, la autoridad competente procederá a emitir un acto administrativo, el que como hemos señalado se presume que goza de total validez y es con su respectiva notificación que aquel se torna en eficaz; sin embargo, pudiera darse el caso que dicho acto administrativo, ya sea posterior a su emisión y/o notificación adolezca de un aspecto sustancial, tales como que se presenten o aparezcan nuevas circunstancias, varíen las mismas, o se dé una distinta valoración de los hechos que avalaron su emisión.

Motivo por el cual, convendrá la revisión de este ya sea por la misma autoridad que lo emitió o por una autoridad superior a ella, entendiéndose en dicho sentido por autoridad superior, al Tribunal Fiscal, que es el que de conformidad con el artículo 143° del Código Tributario, el encargado de resolver en última instancia administrativa, las controversias tributarias planteadas por los contribuyentes al considerarse afectados con la notificación de un acto administrativo.

Como se ha señalado la revocatoria de un acto administrativo, acontece ante un cambio de las circunstancias que conllevaron a su emisión; y ello traerá consigo, que como consecuencia del nuevo acto que revocó el acto administrativo primigenio, aquel ya no cause un efecto jurídico; esto es, que este sea dejado sin efecto, debemos entender como un cambio en las circunstancias que conllevaron a su emisión, a que los hechos verificados en un momento dado, han variado o han desaparecido; o que el análisis efectuado inicialmente a una operación que conllevó a la determinación de una obligación tributaria contenida en dicho acto administrativo, ante una verificación posterior se advierta que no se tomaron en cuenta todos los aspectos y/o situaciones que envolvieron a dicha operación, concluyéndose en este nuevo análisis que la obligación tributaria determinada varíe o desaparezca.

En la misma línea Morón Urbina (2011) señala:

La institución de la revocación consiste en la potestad que la ley confiere a la administración para que, en cualquier tiempo, de manera directa, de oficio o a pedido de parte y mediante un nuevo acto administrativo modifique, reforme,

sustituya o extinga los efectos jurídicos de un acto administrativo conforme a derecho, aun cuando haya adquirido firmeza debido a que su permanencia ha devenido por razones externas al administrado en incompatible con el interés público tutelado por la entidad (p. 419)

Así mismo, en el Derecho comparado también se señalan situaciones similares para la revocación del acto administrativo. En la Ley General de la Administración Pública de Costa Rica (ley 6227 del 2 de mayo de 1978) se señala que:

1. La revocación podrá fundarse en la aparición de nuevas circunstancias de hecho, no existentes o no conocidas al momento de dictarse el acto originario.
2. También podrá fundarse en una distinta valoración de las mismas circunstancias de hecho que dieron origen al acto, o del interés público afectado. (Tribunal Supremo de Elecciones, 1978. Ley 6227, Artículo 153)

De otro lado tenemos, que de La Ley del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo de Colombia, referido a las causales de revocación (ley 1437 de 2011) se señala que:

Los actos administrativos deberán ser revocados por las mismas autoridades que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores jerárquicos o funcionales, de oficio o a solicitud de parte, en cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la ley.
2. Cuando no estén conformes con el interés público o social, o atenten contra él.
3. Cuando con ellos se cause agravio injustificado a una persona. (Congreso de Colombia, 2011. Ley 1437, Artículo 93°)

Y en la Ley de Procedimiento Administrativo de Honduras (Decreto 152-87) precisa que:

El órgano que dictó el acto podrá anularlo cuando infrinja manifiestamente la Ley, siempre que no aparezca firme y consentido. Podrá revocarlo o modificarlo cuando desaparecieren las circunstancias que lo motivaron o sobrevinieren otras que, de haber existido a la razón, el acto no habría sido dictado. También podrá revocarlo o modificarlo

cuando no fuere oportuno o conveniente a los fines del servicio para el cual se dicta. (Gobierno de la República de Honduras, 1987, Decreto 152-87, Artículo 121)

Para entender mejor estas situaciones mencionadas, podríamos mencionar como ejemplos los siguientes: i) La Administración Tributaria en una verificación de obligaciones tributarias, detecta que un contribuyente al presentar en la fecha de vencimiento su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, no efectuó pago alguno, pese a haber determinado un importe a pagar. En dicho sentido la Administración Tributaria, en base a lo señalado en el numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario, emitirá y notificará una Orden de Pago, que es, un acto administrativo emitido en virtud de un tributo autoliquidado por el propio contribuyente, lo cual se dio cuando aquel presentó su declaración jurada; y mediante la cual se le requerirá el cumplimiento del pago de la deuda determinada.

No obstante, posterior a la presentación de la declaración jurada señalada en el párrafo anterior y a la notificación de la citada Orden de Pago, el mismo contribuyente presenta una nueva declaración jurada, la que es denominada declaración rectificatoria, y en esta última declaración y como su nombre mismo lo dice, rectifica el importe determinado y consigna como importe a pagar cero soles, dado que advirtió que no se consignó en su primera declaración la totalidad de los gastos incurridos en el ejercicio, lo que determinó una pérdida tributaria, no existiendo así un importe a pagar.

Por lo que, estando en el entendido que dicha declaración rectificatoria surtió efecto luego de haber transcurrido los 45 días hábiles, sin que la Administración Tributaria emitiera pronunciamiento alguno, tal como lo señala el artículo 88° de nuestro Código Tributario, correspondería que dicho acto emitido al contribuyente, la Orden de Pago, mediante la cual se le requería el pago del Impuesto a la Renta sea revocada, dado que, si bien dicho acto fue emitido válidamente; posterior a su emisión y notificación aconteció el hecho que la declaración jurada primigenia u original fuera rectificada por el contribuyente, es decir, la declaración original que sirvió de sustento para la emisión de dicha orden de pago, ya no contendría la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, dado que esta se encontraría contenida en la declaración rectificatoria presentada por el mismo.

Advirtiéndose en dicho sentido que los hechos que un momento dado, sirvieron como sustento para la emisión del acto administrativo, en este caso, había desaparecido;

por lo que, en el presente caso, la revocatoria de dicho acto, se encontraría correctamente declarada.

Situación que ha sido descrita por el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, tal como la Resolución N.º 010453-8-2021, la cual señaló lo siguiente:

Que en el presente caso, la Orden de Pago N.º 123-001-0339182 fue emitida el 5 de agosto de 2020 por el Impuesto a la Renta – Rentas del Trabajo del ejercicio 2019 (foja 3), al amparo de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, sobre la base de la información consignada en la declaración jurada presentada mediante Formulario PDT 709 N.º 1000131687 de 2 de marzo de 2020, por el monto ascendente a S/ 4 040,00, más intereses.

Que de la revisión de la mencionada declaración jurada (foja 38), se observa que la recurrente consignó como deuda tributaria por el referido tributo y ejercicio el importe de S/ 4 040,00 (casillero 146), el cual no fue cancelado, según se advierte del reporte denominado Extracto de Presentaciones y Pagos que obra a foja 33.

Que sin embargo, de autos se verifica que el 7 de junio de 2021, esto es, con posterioridad a la emisión del valor impugnado, la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta – Rentas del Trabajo del ejercicio 2019 mediante Formulario PDT 709 N.º 1001212836 (fojas 41 a 44), declarando como deuda tributaria el importe de S/ 0,00 (casillero 146); es decir, determinó una menor obligación que la consignada en la declaración jurada tomada como base para la emisión de la orden de pago impugnada.

Que mediante Informe Técnico N.º 000116-2021-SUNAT/7M0200 de 23 de noviembre de 2021 (foja 51), la Administración señaló que no ha registrado alguna acción de fiscalización a la recurrente por la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta – Rentas del Trabajo del ejercicio 2019 presentada mediante Formulario PDT 709 N.º 1001212836 y que no ha emitido pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en la misma.

Que en aplicación de lo dispuesto en la norma antes citada, la declaración jurada rectificatoria surte efectos si al haber transcurrido el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles para que la Administración verifique la veracidad de los datos consignados en dicha declaración, ésta no se hubiera realizado.

Que conforme con lo expuesto, el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles señalado anteriormente transcurrió sin que exista un pronunciamiento de la Administración respecto a la veracidad y exactitud de los datos de dicha declaración jurada rectificatoria en los términos del artículo 88° del Código Tributario, por lo que esta surtió efectos, razón por la cual, existen circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza, correspondiendo revocar la inadmisibilidad declarada por la Administración y, en aplicación del principio de economía procesal, corresponde que esta instancia deje sin efecto la Orden de Pago N.° 123-001-0339182 atendiendo a los fundamentos antes expuestos (Tribunal Fiscal, 2021, Resolución N.° 010453-8-2021, p. 2).

Así mismo hay que tener en cuenta que si bien en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 010453-8-2021, el acto administrativo es revocado y dejado sin efecto, también puede darse el caso que ante una situación similar como la mencionada anteriormente, el acto administrativo no sea dejado sin efecto en su totalidad, dado que si bien se presenta una declaración rectificatoria en la que se modifique la determinación de la obligación tributaria, esta no ocasiona que aquella desaparezca, sino que aquella disminuya, conforme se pueda apreciar de la siguiente jurisprudencia.

Que la Orden de Pago N.° 029-001-4704208, de foja 15, fue girada por el Impuesto General a las Ventas de julio de 2021, al amparo del numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, sobre la base de la información consignada en la declaración jurada presentada mediante Formulario Virtual PDT 621 N.° 975964340, por el monto de S/ 306 428,00.

Que de la revisión de la mencionada declaración jurada de 16 de agosto de 2021, de foja 17, se observa que por el Impuesto General a las Ventas de julio de 2021, la recurrente consignó como deuda tributaria el importe de S/ 306 428,00, el que no fue cancelado, según se aprecia del reporte “Extracto de Presentaciones y Pagos”, de foja 18; en consecuencia, dicho valor fue emitido de conformidad con el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, esto es, por la suma autoliquidada y no cancelada.

Que no obstante, a fojas 74 a 78, se observa que el 12 de octubre de 2021, esto es, con posterioridad a la emisión de la orden de pago impugnada, la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria respecto del referido tributo y período, mediante el Formulario Virtual PDT 621 N.° 0981053081, en la que estableció como total de deuda

tributaria la suma de S/ 82 071,00, esto es, una menor obligación tributaria a la originalmente declarada, no habiendo efectuado al respecto pago alguno, conforme se advierte del reporte “Extracto de Presentaciones y Pagos” de 28 de diciembre de 2021, de foja 68.

Que sobre el particular, en el Informe Técnico N.º 000067-2021-SUNAT/7E3100 de 24 de diciembre de 2021, de fojas 66 y 67, la Administración ha señalado que no se registra ningún procedimiento de verificación a la recurrente respecto de la mencionada declaración rectificatoria.

Que en ese sentido, se aprecia que transcurrió el plazo de 45 días hábiles a que se refiere el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, sin que dentro de aquel se hubiese emitido pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en aquella declaración rectificatoria, por lo que esta surtió efecto, de acuerdo con lo previsto por la norma en mención.

Que atendiendo a ello se advierte la existencia de circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza de la deuda contenida en la Orden de Pago N.º 029-001-4704208, que amerita revocar la inadmisibilidad declarada por la Administración en la resolución apelada, y en virtud del principio de economía procesal, dejar sin efecto dicho valor, por el importe que excede lo consignado en la mencionada declaración rectificatoria (Tribunal Fiscal, 2022, Resolución N.º 00116-4-2022, p. 2).

Conviene precisar que si bien el Código Tributario, en virtud del artículo 108º prevé la facultad de la Administración Tributaria, para que de oficio pueda revocar, modificar o sustituir sus actos administrativos después que estos han sido notificados, en la práctica son muy pocos los actos que en virtud del mencionado artículo son revocados de oficio por la Administración, dado que, el mismo Código Tributario contempla recursos impugnatorios que puede hacer uso el contribuyente; tales como, la reclamación ante la Administración y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, estableciéndose como plazos para impugnar el acto administrativo cuestionado, 20 y 15 días hábiles de notificado el acto administrativo; por lo que, generalmente las revocatorias de los actos administrativos son a pedido de parte.

Otras de las situaciones mencionadas anteriormente, se encontraba referida a que ante una verificación posterior de la determinación de la obligación tributaria efectuada por la Administración Tributaria y contenida en un acto administrativo, se advirtiera que

no se tomaron en cuenta todos los aspectos que involucraron a la operación analizada que conllevo a que se efectuara dicha determinación, y que con este nuevo análisis de la operación efectuada la obligación tributaria determinada varíe o desaparezca.

Lo que para un mejor entendimiento mencionaremos el siguiente ejemplo: ii) En una fiscalización efectuada al Impuesto General a las Ventas, la Administración Tributaria verificó que el contribuyente declaró haber efectuado operaciones de exportación en el periodo fiscalizado, esto es, operaciones que no se encuentran afectas al señalado impuesto, asimismo dicho contribuyente fiscalizado indicó que había efectuado operaciones de venta de bienes muebles a un sujeto no domiciliado, los mismos que serían consumidos fuera del país; sin embargo la Administración Tributaria había verificado que la transferencia de propiedad de dichos bienes muebles, se había realizado en el país y a la fecha de su respectivo análisis, los bienes materia de enajenación no habían salido del territorio nacional; por lo que, consideró que se encontraba ante un supuesto gravado por el Impuesto General a las Ventas -la venta en el país de bienes muebles- determinándose en dicho sentido una obligación tributaria, por lo que, se emitió como consecuencia de ello un acto administrativo, denominado Resolución de Determinación, que es el acto mediante el cual la Administración Tributaria da a conocer al contribuyente el importe determinado, una vez concluida la fiscalización o verificación efectuada.

La situación descrita que es comúnmente llamada reparo, dado que la Administración acota o corrige la determinación efectuada por un contribuyente en la declaración jurada presentada; tal situación fue controvertida por el contribuyente, presentando para ello, un recurso impugnatorio, lo que conllevaría a verificar si la determinación efectuada y contenida en el mencionado acto administrativo -Resolución de Determinación- se encontraría acorde a ley.

Sin embargo, se verificó que, si bien la transferencia de propiedad se había realizado en el país antes del embarque, se advirtió que a la fecha del análisis efectuado no se había tomado en cuenta que el plazo de 60 días calendario, desde la emisión del comprobante de pago de los bienes muebles, no habían transcurrido. Y es dicho plazo el que prevé la Ley del Impuesto General a las Ventas para que las exportaciones cuya transferencia se haya realizado en el país, sean embarcadas a su país de destino, y no se desnaturalicen, es decir, sigan siendo consideradas como exportaciones.

Por lo que, se podría concluir que, en el reparo efectuado por la Administración en la fiscalización efectuada, no se habrían tomado en cuenta, todas las situaciones que involucraron a la operación observada, situación que se pudo advertir en esta nueva verificación, ante el recurso impugnatorio presentado por el contribuyente. Correspondiendo en dicho caso planteado proceder a revocar el acto administrativo emitido.

Lo cual es conforme con la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, en la que se advirtió que si bien se emitieron actos administrativos no se tomaron en cuenta todas las situaciones al respecto, conforme podemos advertir en la siguiente resolución, dado que si bien la Administración emitió Ordenes de Pago en las que se le requería el cumplimiento de un importe a pagar, las cuales tenían como sustentó la propia declaración presentada por un contribuyente en la que aquel determinó su obligación tributaria, no se tomó en cuenta la condición del sujeto:

Que las Órdenes de Pago N.º 021-001-0531445 y 021-001-0530334 fueron giradas por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de junio y julio de 2021.

Que al respecto, debe advertirse que el recurrente es un consorcio con contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y no puede considerarse contribuyente respecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al no habersele contemplado como tal en las normas que regulan dicho tributo, tal como este Tribunal lo ha establecido en la Resolución N.º 10885-3-2015.

Que en tal sentido, al existir circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza de las órdenes de pago impugnadas, procede revocar la inadmisibilidad declarada por las Resoluciones de Intendencia N.º 0250140032115 y 0250140032295 y, en virtud del principio de economía procesal, dejar sin efecto las Órdenes de Pago N.º 021-001-0531445 y 021-001-0530334 (Tribunal Fiscal, 2022, Resolución N.º 00428-11-2022, p. 2)

Finalmente, otra de las situaciones que comúnmente han conllevado a la revocatoria de los actos administrativos es debido a una valoración distinta de los hechos analizados, por un lado por ejemplo, la Administración Tributaria al concluir una fiscalización determina reparos a un contribuyente fiscalizado en base a lo actuado en la citada fiscalización y a lo verificado en los medios probatorios presentados por el

contribuyente; sin embargo, ante una impugnación presentada por aquel, el Tribunal Fiscal (órgano encargado de resolver en segunda instancia administrativa) concluye en sentido contrario a lo efectuado por la Administración al haber realizado una valoración distinta de los hechos acontecidos, procediendo a revocar el acto administrativo.

Dicha situación se puede advertir en los reparos efectuados por la Administración al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, en las que calificó a las operaciones efectuadas por un contribuyente como operaciones no reales, calificativo que se da en dos supuestos de conformidad con la propia ley del señalado tributo, esto es, por que la operación que se consigna en el comprobante de pago, nunca existió, o por que la persona que emitió el comprobante de pago, no fue quien realmente realizó la operación, conclusión a la que primigeniamente llegó la Administración, sustentando entre otros, aquella observación ante la insuficiente documentación probatoria presentada por el recurrente y los resultados obtenidos en los cruces de información efectuados a las personas que emitieron los comprobantes de pago observados; sin embargo, para el Tribunal Fiscal al resolver dicha controversia, indica que la documentación presentada por el contribuyente era lo mínimo indispensable que aquel debía tener, así como que las observaciones encontradas a través de cruces de información (esto es a terceros – proveedores o prestadores de servicios) no podrían ser atribuibles al contribuyente, y por consiguiente procedía a revocar el acto administrativo impugnado, situación que podemos advertir de lo señalado en la Resolución N.º 06181-8-2022, entre otras.

Que conforme con la documentación analizada en los considerandos precedentes y los hechos antes descritos, la recurrente adjunto medios de prueba que constituyen un nivel probatorio mínimo de la efectiva prestación de los servicios descritos en los comprobantes de pago objetados por la Administración, servicios que fueron utilizados en la ejecución de la obra “Mejoramiento y Ampliación del Sistema de Agua Potable y Construcción del Sistema de Alcantarillado del Centro Poblado de Víctor Raúl – Provincia de Virú – La Libertad, Sub Contrato”, hasta que se resolvió el contrato por no haberse observado las obligaciones pactadas en la prestación de servicios. En consecuencia, el reparo bajo análisis no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo. (Tribunal Fiscal, 2022, p. 29).

En dicho sentido, como se ha podido advertir la revocatoria del acto administrativo trae consigo el pronunciamiento sobre el fondo, al analizarse los

fundamentos jurídicos que sirvieron de base para la emisión del acto, el que como hemos señalado, pueden variar, desaparecer o incluso darse bajo un razonamiento equivocado, situación que ha sido señalado por el Tribunal Constitucional en lo referido a la revocatoria, precisando que esta busca corregir el error en el razonamiento lógico jurídico - error in iudicando o error en el juzgar – (EXP. N.º 10168-2006-PA/TC). Y como consecuencia de ello es que el acto deje de causar efectos jurídicos.

Otra situación que cabe mencionar es que de lo señalado en este punto en torno a la revocatoria del acto administrativo, es que se puede advertir una suerte de dos tipos de revocatoria, precisándose que estos dos tipos de revocatoria no es referida a los efectos que causa la revocatoria del acto, si no a la entidad que revoca el acto (Administración Tributaria – Tribunal Fiscal).

En primer lugar, mencionaremos a la Administración Tributaria la cual cuenta con una explícita base legal, el mencionado artículo 108º del Código Tributario, que como hemos indicado, por intermedio del cual se faculta la revocación del acto administrativo a la entidad que emitió dicho acto (Administración Tributaria), evidenciándose en dicho sentido que dicho artículo no sería aplicable para el Tribunal Fiscal.

Por lo que nos preguntamos cual sería la base legal que faculta al Tribunal Fiscal para revocar dicho acto, o porque falla en dicho sentido al resolver las controversias tributarias entre la Administración Tributaria y los administrados, teniéndose en cuenta que el Código Tributario no contiene algún artículo que señale ello; y adelantándonos un poco al tema que tocaremos más adelante, el “Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal” el mismo que resulta de obligatorio cumplimiento para todos los vocales del Tribunal Fiscal, contiene los distintos fallos o maneras de resolver cuando se emite un pronunciamiento sobre el fondo del asunto; es decir cuando se decide sobre la controversia en sí, los fallos que podrían acontecer en lo referido a tributos internos -no quejas- serían (Fundada, infundada, confirmar, revocar, entre otros) Entendiendo del análisis efectuado a dicho glosario que los primeros de ellos (Fundada e infundada) se da generalmente cuando no hay un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria que resuelva una controversia en primera instancia, es decir, como una apelación de puro derecho²; una

² Entendida así por la apelación en la que se discute la correcta aplicación de una norma, no existiendo hechos que probar, ni siendo requisito interponer previamente un recurso de reclamación.

apelación contra una ficta denegatoria³; o cuando en instancia de apelación se opone la prescripción de la deuda, lo que para un mejor entender de este último supuesto, hay que tener en cuenta que si bien la prescripción puede ser alegada en cualquier estado del procedimiento contencioso, nada impediría a un contribuyente oponer la prescripción en instancia de apelación (segunda instancia), en dicho sentido cuando se emitió el acto administrativo impugnado (emitido en primera instancia) la Administración no tenía conocimiento de este último cuestionamiento, por consiguiente, en este caso, si bien si hay un acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, en el no hay pronunciamiento de la prescripción alegada -no hay acto administrativo que se pronuncie respecto de tal aspecto-, cumpliéndose en dicho sentido con la premisa señalada respecto de cuando el Tribunal Fiscal falla como fundada o infundada.

Por lo que, contrario a lo señalado en los párrafos anteriores, cuando si se cuenta con el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, tal como la resolución que resuelve la controversia en primera instancia, es que al resolverse en segunda instancia dicha controversia el Tribunal Fiscal optará por revocar o confirmar dicho acto.

Pues bien, dado que en el presente punto hemos desarrollado la revocatoria de los actos administrativos, y hemos tratado de explicar en qué casos el Tribunal Fiscal procederá a revocar el acto administrativo como forma de resolver una controversia, consideramos que dicho órgano ha tomado en cuenta para emitir su glosario de fallos en lo que respecta a la revocatoria, lo señalado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual resulta siendo aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, en virtud de lo señalado en la Norma IX del Código Tributario, teniéndose en cuenta que, como ya hemos mencionado el artículo 108° del Código Tributario no es aplicable para dicho órgano.

En esa línea el artículo 214° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, referido a la revocación, señala entre otros que cabe la revocación de actos administrativos, con efectos a futuro, en cualquiera de los siguientes casos:

³ Es la apelación efectuada una vez vencido el plazo que tenía la Administración Tributaria para resolver su recurso de reclamación y esta no lo hubiera hecho; se asume la negatoria de la pretensión planteada por un contribuyente.

214.1.2 Cuando sobrevenga la desaparición de las condiciones exigidas legalmente para la emisión del acto administrativo cuya permanencia sea indispensable para la existencia de la relación jurídica creada.

214.1.3 Cuando apreciando elementos de juicio sobrevinientes se favorezca legalmente a los destinatarios del acto y siempre que no se genere perjuicios a terceros.

214.1.4 Cuando se trate de un acto contrario al ordenamiento jurídico que cause agravio o perjudique la situación jurídica del administrado, siempre que no lesione derechos de terceros ni afecte el interés público.

Siendo que de la lectura de dicho articulado, observamos que la Ley de Procedimiento Administrativo General, no pretende que la revocatoria del acto administrativo, pudiera ser sólo efectuada por la misma entidad que lo emitió, al no precisarse ello, entendiéndose en dicho sentido, que esto también podrá ser efectuada por la más alta autoridad administrativa, que en nuestro caso específico sería el Tribunal Fiscal, lo cual se refuerza en lo señalado en nuestro Código Tributario, en lo referido a que la resolución emitida por el referido órgano, agotará la vía administrativa.

Finalmente, si bien en este punto se han mencionado casos referidos a la desaparición de las condiciones exigidas para la emisión de un acto administrativo que ocasione su revocatoria (214.1.2 de la LPAG), o de un acto contrario al ordenamiento jurídico (214.1.4 de la LPAG); en lo referido a lo señalado en el 214.1.3 de la LPAG, resulta propicio mencionar lo señalado por García Morón (2020) al respecto:

Se razona en el sentido que se puede volver hacia atrás los actos de gravamen o desfavorables a los administrados, en razón de algún elemento de juicio objetivo sobreviniente a aquella decisión que creó una carga, una obligación o un perjuicio al administrado, y que con su evidencia o cambio de circunstancias, se aprecia que ahora resulta injustificado mantener.

En ningún caso se trata de favorecer ilegalmente al administrado, de modo arbitrario, basado exclusivamente en el cambio de criterio subjetivo de las autoridades, o dar preferencias indebidas al ciudadano. Por ello sólo procede cuando aparecen razones sobrevinientes objetivas que así lo hagan necesario y ello quede explicado en la motivación del acto de revocación (pp. 178-179).

Así mismo, y para ya tener un panorama más completo sobre la revocatoria del acto administrativo conviene precisar que hemos mencionado la base legal que le resulta aplicable a la Administración Tributaria y a la que consideramos aplicable al Tribunal Fiscal; sin embargo, cuando dichas entidades resuelven la controversias planteadas por los contribuyentes, y advierten o se dan algunas de las situaciones que conllevarían a la revocatoria del acto administrativo; cabe detallar como se da el fallo de su resolución y cual es el acto en sí que es revocado por dichas entidades, puesto que, queda la duda si lo que se revoca es el acto emitido al concluir la verificación o fiscalización, el que comúnmente son llamados valores (acto que contiene la determinación de la obligación tributaria), tales como: la orden de pago o la resolución de determinación, o es el acto emitido en consecuencia del recurso impugnatorio presentado por un contribuyente (como por ejemplo la Resolución de Intendencia).

Empecemos por el primero de ellos, es decir por la Administración Tributaria, cual es el acto que es revocado por dicha entidad, teniendo en cuenta que como hemos también señalado los actos revocados de oficio suelen ser casi imperceptibles dado que la mayoría de ellos, son a pedido de parte, esto es, ante un recurso impugnatorio presentado por un contribuyente (recurso de reclamación) en el que alega que el acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria debe ser revocado, en dicho sentido, ante el mencionado recurso presentado ante la Administración Tributaria, aquella resolverá como infundada o fundada su reclamación y en atención a esta última declaración procederá en este caso a dejar sin efecto el valor emitido, que es la consecuencia jurídica de la revocatoria. Por lo que, podríamos concluir en dicho sentido, que no es que la Administración Tributaria, resuelve o falla REVOCAR, sino que declara FUNDADA la reclamación (recurso impugnativo presentado por el contribuyente) y ordena DEJAR SIN EFECTO el valor emitido, que como se ha precisado es el efecto jurídico de la revocatoria del acto administrativo.

Una situación distinta es la que sucede en el Tribunal Fiscal, dado que aquel si contempla como fallo REVOCAR; sin embargo, lo que revoca dicho colegiado es el acto emitido por la Administración Tributaria (Resolución de Intendencia), mediante el cual la señalada entidad resolvió el recurso impugnativo presentado por el contribuyente (resolución de primera instancia - reclamación) y seguidamente ordena DEJAR SIN EFECTO el valor impugnado, que como hemos dicho es el efecto jurídico de la revocatoria.

Por lo tanto, ninguna de las dos entidades falla señalando la revocatoria del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, lo que hacen ambas es dejar el mismo sin efecto, lo que a buena cuenta debemos entender que esta última orden dada por dichas entidades no es otra cosa que la revocatoria en sí del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, dado que su efecto es el que si se encuentra expresamente señalado por tales entidades.



CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA E IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS ANTE LA VULNERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

2.1 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal en torno a la vulneración del procedimiento - determinación sobre base presunta

La determinación de la obligación tributaria, conforme hemos señalado en el presente trabajo es una facultad de la que goza la Administración Tributaria – SUNAT; y esta puede ser realizada como hemos señalado sobre base presunta; pero para que estrictamente ocurra ello, el contribuyente deberá haber incurrido en algunos de los supuestos contemplados en el artículo 64° del Código Tributario, y con ello habilitará a la Administración Tributaria a efectuar dicha determinación, siguiendo para ello alguno de los procedimientos que se encuentran plenamente establecido en los artículos 66° al 72° del señalado Código Tributario.

A lo largo de los años la posición del Tribunal Fiscal ha ido cambiando, respecto a la forma de resolver las controversias planteadas por los contribuyentes, respecto a la vulneración del procedimiento establecido en la determinación de la obligación tributaria efectuada sobre base presunta por la Administración Tributaria; situación que desarrollaremos en el presente punto.

Analicemos en primer lugar lo acontecido en la Resolución N.° 01322-1-2004, en donde el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento respecto del reparo efectuado por la Administración Tributaria al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas del periodo 1997 por presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias, en la que se indicó lo siguiente:

Que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71° del citado código “cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas bancarias operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados”, la Administración podrá presumir ingresos omitidos por el monto de la diferencia, precisándose que la Administración imputará el nivel de ingresos presuntos proporcionalmente al nivel de ingresos mensuales declarados, agregándose que será de

aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las cuentas bancarias, no lo hubiera hecho;

Que en lo que respecta al procedimiento de determinación sobre base presunta aplicado por la Administración, aparece de autos que mediante el Requerimiento N.º 0032C-1-98, se solicitó el sustento de la presunción de ingresos omitidos por los saldos de las cuentas bancarias al 31 de diciembre de 1997 de las Cuentas N.º 0011-0310-0100003606-09 del Banco Continental y 750-149596 del Banco Interbank, apreciándose del Anexo N.º 2 al citado requerimiento, obrante a folio 196, que se ha relacionado los ingresos registrados en el Libro de Inventarios y Balances con el monto de los saldos de cuentas bancarias no registradas, determinándose ingresos omitidos para efecto del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas.

Que en tal sentido, *la Administración ha determinado ingresos omitidos utilizando los saldos de cuentas bancarias al 31 de diciembre de 1997* [cursivas añadidas], tal como se verifica de las copias de los estados de cuenta de diciembre de 1997 que obran a folios 598 a 708, sin embargo de acuerdo con el citado artículo 71º, se considera como ingresos omitidos presuntos a la diferencia entre los depósitos en cuentas bancarias operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, mientras que en el caso materia de grado se han comparado los saldos bancarios y no los depósitos bancarios.

Que *si bien existe causal* para que la Administración efectúe la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, *la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 71º no es la correcta* [cursivas añadidas], por lo que cabe declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en dicho extremo a fin que la Administración aplique la presunción regulada por el precitado artículo tomando como referencia los depósitos que se hayan realizado en las mencionadas cuentas bancarias. (Tribunal Fiscal, 2004, p. 3)

Que conforme se advierte de la Resolución N.º 01322-1-2004, en primer lugar el Tribunal Fiscal verificó que la Administración Tributaria se encontraba facultada para efectuar la determinación sobre base presunta, al existir causal habilitante para efectuar dicha determinación, luego de ello, procede a verificar la aplicación del procedimiento legalmente establecido, que en dicho caso, la Administración siguió el contemplado específicamente en el artículo 71º del Código Tributario, referido a la presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias; advirtiéndose en dicho sentido,

que la Administración a efectos de determinar los ingresos omitidos para el periodo 1997, utilizó los saldos de las cuentas bancarias al 31 de diciembre de dicho año, cuando los ingresos omitidos debieron establecerse, en base a las diferencias entre los depósitos de las cuentas bancarias y los depósitos debidamente sustentados, incumpléndose lo señalado en el procedimiento aplicado, motivo por el cual se procedió a declarar la nulidad ante la vulneración del procedimiento, ordenándose a la Administración aplicar correctamente dicho procedimiento y como consecuencia de ello, se le ordenó emitir un nuevo pronunciamiento en virtud de lo ordenado por el Tribunal Fiscal.

De otro lado tenemos a la Resolución N.º 00487-3-2004, en donde el Tribunal Fiscal, analiza y emite pronunciamiento respecto del reparo efectuado por la Administración Tributaria al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 por presunción de ventas omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, señalándose lo siguiente:

Que respecto del reparo por ventas omitidas, de la documentación que obra en el expediente se observa que mediante el mencionado requerimiento y sus anexos, la Administración comunicó al recurrente la omisión de registrar comprobantes de pago de compras, y le solicitó el sustento respectivo, apreciándose en los resultados que éste reconoció que no fueron anotados y procedió a presentarlos, por lo que se acredita la existencia del supuesto habilitante para que la Administración determine la obligación sobre base presunta, en virtud del numeral 4 del artículo 64º del citado Código Tributario.

Que el séptimo párrafo del artículo 69º del citado código, establece que cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, presumirá ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias, señalándose que las ventas omitidas se determinan multiplicando el número de unidades que constituyan la diferencia hallada por el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho período;

Que de la lectura del referido artículo 69º, se desprende que el inventario que determine la Administración debe provenir de la verificación de los libros y registros contables y su documentación respectiva, lo cual significa que la determinación del “inventario documentario” debe partir de un inventario inicial correspondiente a la fecha

del período requerido, y considerar todo el movimiento de existencias (ingresos y salidas) sobre la base de los libros y registros contables y su documentación sustentatoria;

Que conforme se aprecia de autos, tanto el inventario inicial como el inventario final de los mencionados productos fueron tomados del Libro de Inventarios y Balances que en copia obra en el expediente, asimismo la Administración efectuó una tabulación de los comprobantes de pago emitidos y recibidos por el recurrente, determinándose ventas omitidas en función al valor unitario promedio, calculado en base a las ventas de cada uno de dichos productos ocurridas en el ejercicio 2000;

Que sin embargo, se observa que para la determinación del inventario se ha tomado en cuenta facturas que no se encontraban anotadas en el registro de compras de la recurrente en el año 2000, *lo que resulta ajeno al procedimiento según el criterio establecido por este Tribunal en su Resolución N.º 574-3-2001 de 11 de mayo de 2001;*

Que en ese sentido, *existiendo causal para efectuar la determinación de la obligación* [cursivas añadidas] tributaria sobre base presunta, procede que la Administración realice una nueva determinación de acuerdo con las normas que resulten de aplicación al caso de autos. (Tribunal Fiscal, 2004, p. 2)

Que conforme se advierte de la Resolución N.º 00487-3-2004, el Tribunal Fiscal al analizar el reparo sobre base presunta, verifica que el contribuyente incurrió en una de las causales establecidas en el artículo 64º del Código Tributario, facultando a la Administración Tributaria a efectuar dicha determinación, y luego de ello procede a verificar la aplicación del procedimiento respectivo, que en dicho caso, la Administración siguió el procedimiento establecido en el artículo 69º del Código Tributario, referido a la presunción de ventas omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios; advirtiéndose que la Administración a efectos de determinar el inventario tomo en cuenta facturas que no se encontraban anotadas en el Registro de Compras, lo que no se encontraba acorde con el procedimiento establecido en el citado artículo, situación que motivo a que se procediera a declarar la nulidad ante la vulneración del procedimiento legalmente establecido, ordenándose a la Administración Tributaria a realizar una nueva determinación y en consecuencia de ello, deberá emitirse un nuevo pronunciamiento.

En el mismo sentido que las resoluciones mencionadas en los párrafos precedentes se pronunció el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.º 7637-3-2009; 1931-

4-2003; 2565-3-2003; 4092-3-2003; 7711-3-2004 y 3593-4-2003, concluyendo de la siguiente forma:

En la Resolución N.º 7637-3-2009 se señaló que:

Que en tal sentido, considerando que se ha establecido que en el caso de autos existe causal para determinar la obligación tributaria sobre base presunta pero que en la aplicación del procedimiento la Administración no se ciñó a lo establecido por las normas glosadas, conforme lo ha establecido la jurisprudencia fiscal, procede declarar nulo el reparo bajo análisis. (Tribunal Fiscal, 2009, p. 4)

En la Resolución N.º 1931-4-2003, el Tribunal Fiscal concluye:

Que si bien en el presente caso existe causal para que la Administración procediera a determinar la obligación tributaria de la recurrente por concepto del Impuesto a la Renta de manera presunta, se tiene que el procedimiento seguido por la Administración para determinar las diferencias de inventario, no se ajusta a lo establecido por el artículo 69º del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder a determinar la obligación tributaria de la recurrente, con estricta sujeción a alguno de los procedimientos establecidos en el Código Tributario o en la Ley del Impuesto a la Renta. (Tribunal Fiscal, 2003, p. 4)

En la Resolución N.º 2565-3-2003, se indicó:

Que teniendo en cuenta que en el caso de autos, existe causal para determinar la obligación tributaria sobre base presunta y estando a que el procedimiento previsto en el artículo 69º del Código Tributario no se arregla a ley toda vez que la diferencia de inventario fue erróneamente determinada, al haber deducido indebidamente la entrega de mercaderías en consignación en el cálculo del inventario final “según SUNAT”, y, que la diferencia de inventario fue valuada indebidamente, ya que se usó valores de venta promedio informados por terceros, procede declarar nula e insubsistente la apelada en este extremo, a fin que la Administración Tributaria emita nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo señalado precedentemente. (Tribunal Fiscal, 2003, pp. 5-6)

En la Resolución N.º 4092-3-2003, se mencionó:

Que en este orden de ideas, en el presente caso, la determinación de los ingresos omitidos en base al porcentaje de utilidad bruta de contribuyentes de giro similar, no se ajustan a lo normado en el artículo 42° de la Ley, por lo que no procede su acotación al amparo de aquel artículo;

Que en tal sentido de la documentación que obra en el expediente, se aprecia que conforme con lo dispuesto por el artículo 64° del Código Tributario, existe causal para que se efectúe la determinación sobre base presunta, al haberse incurrido en el supuesto previsto en el numeral 2) del citado artículo, corresponde declarar nula e insubsistente la apelada a fin de que la Administración Tributaria efectúe una nueva determinación del Impuesto General a las Ventas de marzo a diciembre de 1998. (Tribunal Fiscal, 2003, p. 7)

En la Resolución N.° 7711-3-2004, se precisó que:

Que en la determinación del valor de venta promedio se observa que en los casos en los que el auditor no disponía del valor de venta unitario promedio, incrementó el valor de compra en 12%, procedimiento que no está contemplado en la mencionada norma;

Que tal como se advierte, el procedimiento empleado por la Administración respecto a la valuación de algunos productos no se encuentra arreglado a ley, sin embargo, teniendo en cuenta que en el caso de autos, existe causal para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, procede declarar nula e insubsistente la apelada debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo señalado precedentemente. (Tribunal Fiscal, 2004, pp. 2-3)

Y en la Resolución N.° 3593-4-2003, también se concluye en el mismo sentido:

Que si bien existe causal para que la Administración efectúe la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 69° no es correcta, por lo que cabe declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en dicho extremo a fin que la Administración aplique la presunción regulada por el precitado artículo tomando como referencia los inventarios comprobados y valuados según los libros y registros del recurrente, u otra permitida por el Código Tributario o por la Ley del Impuesto a la Renta. (Tribunal Fiscal, 2003, p. 5)

De las resoluciones citadas en el presente punto, advertimos que el criterio del Tribunal Fiscal ante la vulneración del procedimiento en la determinación sobre base presunta efectuada por la Administración Tributaria, se ceñía en primer lugar a verificar si se encontraba acreditada la causal que habilitaba a la Administración Tributaria a efectuar dicha determinación, para posteriormente verificar si se había seguido el procedimiento establecido para determinar los ingresos presuntos, concluyendo en todas las resoluciones citadas, que efectivamente al advertirse causal habilitante la Administración se encontraba facultada para efectuar dicha determinación; sin embargo al no haberse seguido el procedimiento establecido para las presunciones aplicables, correspondía declarar la nulidad del acto impugnado, lo que conllevaba a que la Administración Tributaria emitiera un nuevo pronunciamiento, corrigiendo el procedimiento seguido, lo cual en otras palabras, es el efecto de la nulidad declarada.

Sin embargo, con el transcurrir del tiempo el Tribunal Fiscal cambia la forma de resolver las controversias existentes en base a la vulneración del procedimiento en la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, dado que, como hemos venido señalando y a la vez citando la jurisprudencia emitida por dicho órgano; aquel declaraba la nulidad en los casos en que si bien se verificaba la causal habilitante, no se seguía en sentido estricto el procedimiento establecido de la presunción aplicable. Sin embargo, posteriormente a las resoluciones que hemos citado a manera de ejemplo, el Tribunal Fiscal, cambia su forma de decidir, ordenándose ya no la nulidad sino la revocatoria de lo actuado, es decir se aparta de sus propios criterios expuestos, lo que en principio acontece, una dualidad de criterio, al existir resoluciones que versan sobre las mismas controversias, pero con fallos contradictorios, tal como lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 18803-2-2011 en la que al analizar el reparo efectuado por la Administración Tributaria al Impuesto General a las Ventas de los periodos de marzo a mayo de 2002, por presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Compras, al amparo de lo establecido en el artículo 67º del Código Tributario, verifica que no se siguió correctamente el procedimiento a seguir, y señaló lo siguiente:

Que en consecuencia, al no haber cumplido el recurrente con exhibir los citados documentos que sustentaban su contabilidad, *se configuró la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64º del Código Tributario*. Que en tal sentido, *la Administración se encontraba facultada para efectuar la determinación sobre base*

presunta, por lo que corresponde determinar si el procedimiento seguido se encuentra arreglado a ley.

Que si bien la diferencia encontrada no desvirtúa la condición establecida en el anotado artículo 67°, respecto a que las omisiones deben resultar mayores al 10% de las compras en los meses en que tales omisiones se detectaron, este dato tiene incidencia en el procedimiento de presunción, toda vez que el porcentaje de omisión se calcula dividiendo las compras omitidas entre el total de compras de los meses en los que se detectó dicha omisión, criterio establecido en las Resoluciones N.° 01422-5-2005 y N.° 13165-1-2009, entre otras.

Que en consecuencia, si bien la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, *el procedimiento seguido no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto* [cursivas añadidas] las Resoluciones de Determinación N.° 024-003-0008846 a N.° 024-003-0008848. (Tribunal Fiscal, 2011, p. 5)

Que en dicho sentido, el Tribunal Fiscal verifica que la Administración se encontraba facultada para efectuar la determinación sobre base presunta, dado que en este caso especificó, confirma que se configuró la causal habilitante para ello; y a partir de dicha confirmación procede a verificar si el procedimiento seguido para realizar tal determinación se encontraba arreglado a ley, concluyéndose que este había sido vulnerado; no obstante ello, lejos de declarar su nulidad y ordenarse a la Administración Tributaria emitir un nuevo pronunciamiento, por efecto de dicha nulidad declarada; procede a revocar la apelada y dejar sin efecto los valores, sin exponer mayor sustento respecto del sentido en que se resuelve dicho reparo, teniéndose en cuenta que la nulidad que debió declararse ante la vulneración del procedimiento, en principio se encuentra tipificada en nuestro Código Tributario y así mismo conforme lo hemos señalado, dicho fallo resulta ser contradictorio, respecto a otras resoluciones citadas en el presente punto, que emitieron pronunciamiento en torno a la vulneración del procedimiento respecto a la determinación sobre base presunta.

Tal situación también la podemos advertir de lo señalado en la Resolución N.° 0927-5-2018, en la que se analiza entre otros el reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por ingresos omitidos sobre base presunta, en aplicación del

procedimiento establecido en el artículo 70° del Código Tributario, donde se señaló lo siguiente:

Que estando a lo antes expuesto, se aprecia que *se encuentra acreditada la configuración de la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario* [cursivas añadidas], toda vez que no se encuentra sustentada la mencionada Cuenta 46 – Cuentas por Pagar Diversas por el monto de S/. 310 000,00, en tal sentido, la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, correspondiendo analizar el procedimiento utilizado.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, a efecto de determinar el monto de los ingresos presuntos para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, correspondía que la Administración aplicara a la diferencia patrimonial hallada el coeficiente obtenido de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión, con lo cual no procedió, *por lo que el procedimiento de determinación de la obligación tributaria efectuado por la Administración no se encuentra arreglado a ley* [cursivas añadidas], en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N.° 122-003-0001089. (Tribunal Fiscal N.° 0927-5-2018, 2018).

En dicho sentido tanto en la Resolución N.° 18803-2-2011, como en la Resolución N.° 0927-5-2018 citadas en los párrafos anteriores, como en otras Resoluciones tales como la 07342-4-2017, 04115-1-2014, 06555-4-2010, 16555-10-2011, el Tribunal Fiscal resuelve de la misma forma, esto es, revocándose y dejándose sin efecto los valores.

Tal situación parecería ir de la mano con el Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal, aprobado en octubre del 2009, el que de conformidad con el Acta de Reunión Sala Plena N.° 2009-19, tendría como objetivo, unificar y uniformizar los fallos que emplea el Tribunal Fiscal en las resoluciones que emitan, precisándose además que dicho glosario sería de obligatorio cumplimiento para todos los vocales del Tribunal Fiscal. (Ministerio de Economía y Finanzas, Tribunal Fiscal, 2009, Acta N.° 2009-19, p. 2)

En el que si bien en dicho momento⁴, es decir al momento de su aprobación no contempló un fallo referido a la determinación de la obligación tributaria efectuada sobre base presunta; ello se dio, en mayo de 2010, mediante el Acta de Reunión Sala Plena N.º 2010-06, 2010 en la cual se incluyó que: Cuando la Administración no cuenta con causal y/o no ha seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta [corresponderá] Revocar la apelada y dejar sin efecto el valor. Observándose de la misma, que no se señaló mayor argumento, del porque debería corresponder dicho fallo. Mas aún, teniéndose en cuenta que al existir resoluciones con fallos contradictorios, lo que correspondería desde un punto de vista es emitir una jurisprudencia de observancia obligatoria, y no es que un fallo contradictorio por el hecho de encontrarse contenido en un glosario de fallos, exima al Tribunal Fiscal de emitir dicha jurisprudencia. (Ministerio de Economía y Finanzas, Tribunal Fiscal, 2010, Acta N.º 2010-6, p. 4)

Asimismo hay que tener en cuenta que dicho fallo fue modificado por el Tribunal Fiscal en el año 2019, mediante Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2019-13, 2019, bajo la premisa que se podrían presentar distintas situaciones en el análisis efectuado a la determinación efectuado sobre base presunta, específicamente cuando la Administración Tributaria cuente con la causal habilitante para efectuar dicha determinación, señalándose que “podría ocurrir que no todo lo realizado por la Administración a fin de efectuar la determinación sea incorrecto” (p. 5) Y en dicho sentido, se concluyó que no correspondería dejar sin efecto el valor en todos los casos; dado que en algunos supuestos se podría indicar a la Administración que aspectos corregir a efectos de realizar una correcta determinación; por lo que, a partir de dicho acuerdo los fallos vinculados a la determinación sobre base presunta serían:

Fallos emitidos por el Tribunal Fiscal, vinculados a la determinación sobre base presunta

	Cuando la Administración no cuenta con causal para efectuar la determinación sobre base presunta	Revocar la apelada y dejar sin efecto el valor
	Cuando la Administración cuenta con causal pero no ha seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta	Revocar la apelada y dejar sin efecto el valor, de corresponder.

Nota. Adaptado de Acta de la Sala Plena N.º 2019-13, Ministerio de Economía y Finanzas. Tribunal Fiscal (https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2019/acuerdo/13-2019.pdf)

⁴ Acta de Reunión Sala Plena N° 2009-19

Con lo que, al señalarse que no en todos los casos en el que se cuente con causal habilitante, corresponderá dejarse sin efecto el valor, dado que se podría advertir que en algunos casos no todo lo efectuado sea incorrecto, y en dicho caso se podría indicar a la Administración Tributaria que corregir a efecto de efectuar una determinación correcta, lo que conocemos como un revocar debiendo y sólo en dicho casos no se dejaría sin efecto los valores, estaríamos bajo el supuesto de que le correspondería al Tribunal Fiscal determinar en qué casos se permitirá o no la corrección de dicho procedimiento, atendiendo a si todo o parte del mismo, no fue seguido correctamente.

No obstante, conforme hemos visto la vulneración al procedimiento legalmente establecido conlleva a que se declare la nulidad; y dicha nulidad para ser declarada no se encuentra supeditada a que si se vulneró todo o parte del procedimiento.

Teniéndose en cuenta que la Administración Tributaria continúa presentando demandas contenciosas administrativas contra las resoluciones del Tribunal Fiscal que revocan dicho reparo, bajo el argumento de que lo que corresponde ante la vulneración del procedimiento es la declaración de nulidad y por consiguiente aquellos estarían en la posibilidad de corregir el procedimiento.

2.2 La Jurisprudencia de Observancia Obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal.

Nuestro artículo 154° del Código Tributario, se encuentra referido a la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, y el mismo nos describe en qué momento una resolución emitida por el Tribunal Fiscal, constituirá como tal, precisándose que está será de obligatorio cumplimiento para las Administraciones Tributarias; entendiéndose como tales a la SUNAT, Gobiernos Locales – Municipalidades, entre otras, jurisprudencia que tendrá que ser publicada en el Diario Oficial, correspondiendo ser de aplicación hasta que la misma sea modificada.

De la lectura efectuada a dicho artículo se advierte que serán 5 las situaciones en las que corresponderá emitir una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, tales son:

1. Cuando se interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas.

2. Las emitidas en virtud del artículo 102° del Código Tributario, el cual se refiere a la jerarquía de las normas, encontrándose obligado el Tribunal Fiscal, que ante una controversia establecida, este tendrá que aplicar la norma de mayor jerarquía,
3. Las emitidas por criterios recurrentes de las Salas Especializadas.
4. Las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas en los asuntos de su competencia.
5. Cuando se presenten nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí.

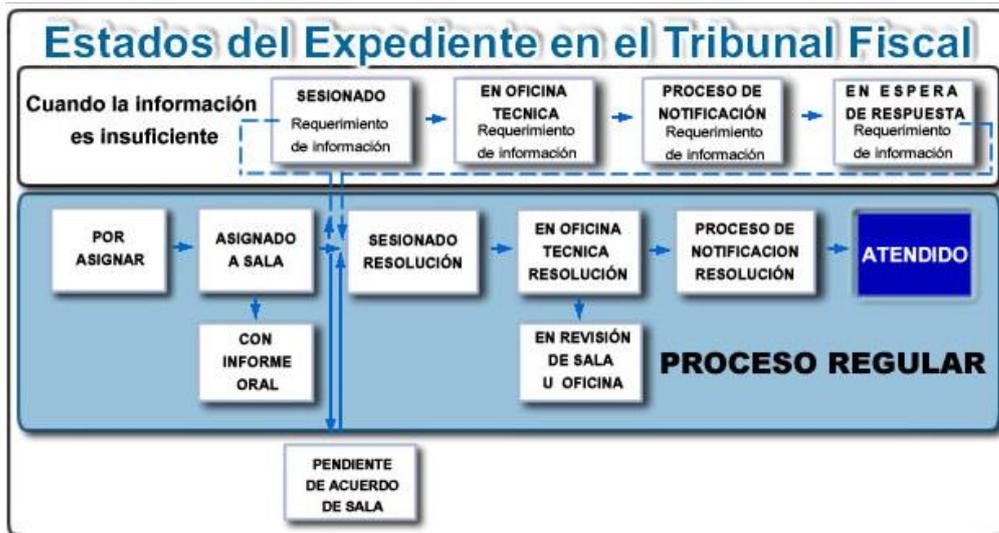
Cabe precisar que la situación 3 antes mencionada; es decir las emitidas por criterios recurrentes, recién fue introducida en el Código Tributario con la modificación efectuada con el Decreto Legislativo N.° 1113, publicado el 5 de julio de 2012; situación respecto de lo cual consideramos que a diferencia de las otras, esta modalidad es potestativa para el Tribunal Fiscal, dado que al advertirse reiterados pronunciamientos respecto de una misma controversia, no se ha emitido una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria al respecto, y como mayor comentario de ello, en este punto hemos desarrollado la controversia que existía a efectos de aplicar la norma correcta para computar el inicio del cómputo del plazo de prescripción respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, numeral 1 o numeral 2 del artículo 44° del Código Tributario, que tal como hemos señalado, fue resuelta con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.° 1263 publicada el 10 de diciembre de 2016; aplicable para los casos posteriores a su vigencia claro está; sin embargo, con la carga procesal existente en el Tribunal Fiscal, aun se seguían resolviendo controversias respecto a la aplicación señalada por los periodos en los que no se encontraba vigente el Decreto Legislativo N.° 1263; y si bien existía reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal respecto a la aplicación del numeral 2 del artículo 44° del Código Tributario, respecto de las prescripciones alegadas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, con lo que se pudo emitir una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria por criterio recurrente, la cual se encontraba contemplada en el artículo 154° del Código Tributario desde el año 2012, recién en el año 2022 se procedió a emitir dicha jurisprudencia, mediante la Resolución N.° 01705-4-2022.

De otro lado tenemos que el artículo 154° contempla la obligación de emitir una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria al presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí; pues bien, procederemos a explicar cómo se da en la práctica la aplicación de la situación referida a la emisión de una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria al presentarse nuevos casos, como ya es sabido la emisión de las resoluciones del Tribunal Fiscal, califican como jurisprudencia al ser emitida por el órgano máximo en materia tributaria, en dicho sentido, supongamos que una sala especializada del referido Tribunal antes de resolver una controversia, verifica que respecto de la misma controversia ya se han emitido resoluciones, resolviendo la misma en un sentido; sin embargo, la sala especializada que tiene la misma controversia pero que aún no ha sido resuelta por aquella, tiene una posición distinta al sentido con el que fueron resueltas las resoluciones anteriores; por lo que, en este caso específico corresponderá que dicha controversia sea sometida a Sala Plena la cual es conformada por todos los vocales del Tribunal Fiscal en donde se decidirá cuál es el sentido que a partir de dicho momento predominara para resolver dicha controversia, la cual podría ser la que se emitió en las resoluciones anteriores o la que ha sido propuesta por la sala especializada que tiene pendiente de resolver la controversia, la que a partir de ahora constituirá como de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.

En lo que respecta a la emisión de una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria respecto a fallos contradictorios entre sí, es lo que comúnmente ha sido llamado como dualidad de criterio en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal; dado que si bien y conforme lo podemos ver en el cuadro adjunto, el cual nos muestra la ruta que sigue un expediente administrativo desde su ingreso por mesa de partes (por asignar) hasta que es resuelto (atendido), la Oficina Técnica es el área encargada de verificar con anterioridad al proceso de notificación, que la Resolución emitida por la sala especializada en la que se ha resuelto una controversia, no vaya en sentido contrario a lo que con anterioridad ha sido resuelto respecto de una misma controversia, pero en otra sala especializada; no obstante ello, dicha situación descrita no ha podido ser cumplida en algunos casos. Y ha ocasionado que lleguen a notificarse resoluciones con fallos totalmente opuestos, respecto a una misma controversia.

Figura 2.1

Ruta que sigue un expediente desde su ingreso en el Tribunal Fiscal



Nota. De *Estados de Expediente en el Tribunal Fiscal*, s.f., por Ministerio de Economía y Finanzas. Tribunal Fiscal (https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Estados_desc.htm?estado=170&io=false)

En tal sentido, lo que correspondería en sentido estricto, sería emitir una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, señalándose el criterio que sería aplicable ante la solución de la controversia que ocasionó dos pronunciamientos distintos. Siendo que, hasta que ello no ocurra, existirá una suerte de incertidumbre para los contribuyentes, respecto a la solución de sus controversias pendientes de pronunciamiento, lo que vulnera la seguridad jurídica y la predictibilidad de las que gozan en la mayoría de los casos las resoluciones del Tribunal Fiscal.

Para citar algunos ejemplos a ello, podemos mencionar otras dualidades emitidas en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, y tal es el caso de las posturas al resolver una controversia referida a la determinación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta en aplicación del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el mismo que recae sobre toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, lo que se conoce como dividendos presuntos.

De acuerdo con la exposición de motivos del Decreto Legislativo 970, el cual modificó la Ley del Impuesto a la Renta se señala que:

El fundamento de la Ley del Impuesto a la Renta para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta de rentas responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, o cualquier otro medio que implique una disposición indirecta de utilidades. (p. 35)

En dicho sentido, en base a dicha norma los desembolsos efectuados por las empresas, que no puedan ser demostrados o acreditados fehacientemente, constituirán en principio renta gravable, y si el destino de los mismos no puede ser demostrado, calificarán como dividendos presuntos.

Es así que en las fiscalizaciones al Impuesto a la Renta efectuadas por la Administración Tributaria – SUNAT, en la mayoría de los casos, aquella concluye determinando reparos a los gastos y/o costos consignados en su declaración efectuada, lo que en algunas ocasiones el contribuyente fiscalizado tiende a reconocer alguno o algunos de los reparos efectuados y ante ello, presenta una declaración rectificatoria adicionando a su determinación el reparo reconocido; como sabemos la fiscalización efectuada conlleva a realizar una reliquidación a la determinación efectuada por el contribuyente y por consiguiente se emiten las Resoluciones de Determinación, requiriéndole el pago del tributo dejado de pagar oportunamente, pero en algunos casos dichos reparos también califican a efectos de determinar dividendos presuntos, claro está, que como hemos señalado aquellos que no sean susceptibles de posterior control tributario, dado que su destino se desconoce, emitiéndose también las Resoluciones de Determinación por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta. Situación que es cuestionada por los contribuyentes, argumentando que al haber presentado la señalada declaración rectificatoria se reconoce el reparo determinado y por consiguiente ya este no podría calificar como dividendo presunto; esta controversia ha originado que se emitan 2 pronunciamientos distintos al respecto, con lo cual se dejaba advertir una dualidad de criterio, dado que se han emitido resoluciones con fallos contradictorios entre sí, para lo cual citaremos a las Resoluciones N.º 03668-2-2021 y la 02217-10-2022, las mismas que indican lo siguiente:

Que la Administración aplicó la alícuota de 4.1% sobre la observación por diferencia de ingreso entre libros contables y lo declarado, por el importe de S/ 167 687,00, y por gastos sin comprobantes de pago por S/ 278 139,6829 al considerarlos como una disposición indirecta de renta, no susceptible de posterior control tributario.

Que obra en autos la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada por la recurrente mediante el Formulario PDT 670 N.º 750556013 (fojas 1819 a 1839), en la que reconoció a efectos de determinar la renta neta imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, las citadas observaciones, siendo también reconocido por la Administración en los Puntos N.º 2 y 12 del Anexo N.º 01 al Resultado del Requerimiento N.º 1922130000313 (fojas 1626 y 1629).

Que al respecto, debe indicarse que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N.º 13887-4-2014 y 01215-9-2014, *que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario* [cursivas añadidas].

Que en consecuencia, corresponde levantar el reparo relativo a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 4.1%, respecto de las observaciones por diferencia de ingreso entre libros contables y lo declarado y gastos sin comprobantes de pago, y revocar la apelada en estos extremos, dejándose sin efecto la Resolución de Determinación N.º 192-003-0001175 en tales extremos. (Tribunal Fiscal, 2022, p. 22)

En dicho sentido, para la Resolución N.º 02217-10-2022, así como para las Resoluciones N.º 10515-1-2021, 11537-9-2019, entre otras, el hecho de haber presentado una declaración rectificatoria en la que reconoce o acepta los reparos efectuados en la fiscalización, ya no podrían ser pasibles de generar un dividendo presunto, bajo el entendido que estos ya serían pasibles de posterior control tributario; aunándose el hecho que los reparos reconocidos en fiscalización ya no califican como materia en controversia.

Sin embargo; otra postura al respecto en el Tribunal Fiscal se dejaba en manifiesto que el hecho de que un reparo sea reconocido por un contribuyente con la presentación de una declaración jurada rectificatoria, no conlleva a afirmar que con ello, si se

encontraría acreditado el destino del gasto que fue materia de observación, tal como se ha señalado en las Resoluciones N.º 03668-2-2021, 07723-2-2017 y 02582-2-2018, entre otras, las cuales se pronuncian de la siguiente manera:

Que el citado valor (folios 5680 a 5708), fue emitido por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2006, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario sobre la base de la observación por ingresos no declarados, gastos sin documentación sustentatoria, gastos ajenos al giro del negocio, faltantes de caja, gastos sin documentación sustentatoria registrado como reparable y no adicionado.

Que al respecto, la recurrente mediante Formulario 658 N.º 750000863 (folios 5238 a 5258), *presentó una declaración jurada rectificatoria* del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, *en la que incluyó las citadas observaciones* y, en tanto que por su naturaleza constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, verificado al practicarse la fiscalización, resultaba procedente la aplicación de la referida tasa adicional, ya que el haber presentado aquélla en la que reconoce las observaciones *no cambia el hecho que no es posible determinar el destino de tales gastos e ingresos* [cursivas añadidas], por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo (Tribunal Fiscal, 2021, p. 14)

Advirtiéndose con lo señalado, que durante varios años (2014 a 2022) se tenía resoluciones con fallos contradictorios entre sí; obligándose el Tribunal Fiscal a emitir una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, determinando cual sería el criterio a predominar en las controversias de dicho tipo; situación que se dio en medio desarrollo del presente trabajo con la emisión en el año 2023 de la Resolución N.º 00358-1-2023, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, aplicándose a partir de ella, como criterio vinculante la postura referida a:

La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran

involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. (Tribunal Fiscal, 2023, p. 65)

Finalmente mencionaremos lo acontecido en el tratamiento jurisprudencial sobre la vulneración al procedimiento de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta; que tal como lo hemos desarrollado ampliamente en el punto anterior, mediante las Resoluciones N.º 7637-3-2009; 1931-4-2003; 2565-3-2003; 4092-3-2003; 7711-3-2004 y 3593-4-2003, 00487-3-2004 entre otras, el Tribunal Fiscal luego de verificar que la Administración Tributaria se encontraba habilitada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta y no se siguió el procedimiento legalmente establecido, procedió a declarar la nulidad de lo determinado a fin de que la Administración efectuó una nueva determinación.

Y así mismo, de otro lado teníamos que mediante las Resoluciones N.º 0927-5-2018, 07342-4-2017, 04115-1-2014, 06555-4-2010, 16555-10-2011, 18803-2-2011, entre otras, el Tribunal Fiscal verificaba la misma situación; es decir, que la Administración Tributaria no siguió en sentido estricto el procedimiento establecido, y procedió a revocar la resolución apelada y dejar sin efecto los valores emitidos.

Tal situación origina que exista una dualidad de criterio por fallos contradictorios entre sí; respecto de la forma de resolver la vulneración al procedimiento en los casos de determinación sobre base presunta; sin embargo, tal como lo hemos venido señalando en el presente trabajo, lo que corresponde en sentido estricto, no es que se ordene la revocatoria sino más bien que se declare la nulidad al respecto, siendo que, una de las formas de solucionar tal situación sería con la emisión de una jurisprudencia de observancia obligatoria, la misma que pondría fin a la dualidad existente, teniendo en cuenta, que como hemos desarrollado en este punto el artículo 154º del Código Tributario, contempla la obligatoriedad de emitir dicha jurisprudencia, al existir fallos contradictorios entre sí.

2.3 Postura del Poder Judicial ante la vulneración al procedimiento de determinación sobre base presunta.

De conformidad con nuestro artículo 153º del Código Tributario; no cabe recurso alguno en vía administrativa contra lo resuelto por el Tribunal, y en esa misma línea es que el

artículo 157° del mismo código, en su primer párrafo señala que dicha resolución agota la vía administrativa.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que la Constitución Política del Perú, vigente desde el 31-12-93 señala en lo referido a la acción contenciosa administrativa, que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contenciosa-administrativa” (Congreso Constituyente Democrático, 1993, Artículo 148)

Según Danos Ordóñez, el acto administrativo que “causa estado” es “aquel que agota o pone fin a la vía administrativa” porque fija de manera definitiva la voluntad de la administración, constituye la manifestación final de la acción administrativa respecto de la cual no es posible la interposición de otro recurso impugnativo, debiendo entenderse que ello ocurre cuando se ha llegado al funcionario superior con competencia para decidir en definitiva sobre el acto impugnado, por lo que únicamente podría ser objeto de cuestionamiento ante el Poder Judicial (como se cita, en Huamani, 2013, p. 1234)

En dicho sentido, mediante el proceso contencioso administrativo, es en el que se podrá cuestionar judicialmente lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

Marcial Rubio, señala que el fundamento de esta acción es que un magistrado con función jurisdiccional revise y falle en relación a un acto administrativo producido por un funcionario, o un organismo de la administración pública, que no detenta la función jurisdiccional sino la ejecutiva. En resumen, se trata de garantizar la primacía de la función jurisdiccional sobre la ejecutiva en materia de decidir sobre la aplicación de leyes a los hechos (como se cita, en Huamani, 2013, p. 1234)

En nuestro caso en particular, como hemos venido señalando respecto a la vulneración del procedimiento establecido, específicamente en la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, el Tribunal Fiscal ha emitido distintos pronunciamientos; en un momento dado, declaraba la nulidad y en otros revocaba y dejaba sin efecto los valores, este último pronunciamiento es el que ha llevado, a que el poder judicial se pronuncie respecto de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, en atención a las demandas contenciosas administrativas presentadas por la Administración Tributaria, en el que cabría mencionar que el artículo 157° del Código Tributario, precisó que si bien la Administración Tributaria, no tiene legitimidad para obrar activa, de manera

excepcional podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal, en los casos en que tal resolución incurra en alguna de las causales previstas en el artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Siendo la causal contemplada en el numeral 1 del citado artículo la alegada por la Administración Tributaria, la cual se encuentra referida a la emisión del acto administrativo en contravención a la Constitución, a las leyes o las normas reglamentarias.

Advirtiéndose en dicho sentido, que la postura del Poder Judicial ha sido uniforme, al analizar la revocatoria dada por el Tribunal Fiscal ante la vulneración del procedimiento legalmente establecido, conforme lo podríamos verificar de distintos pronunciamientos emitidos, tales como lo señalado por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, la cual mediante la Resolución Número Veintidós de 22 de mayo de 2019, que dispuso revocar la Resolución Número Diez y, reformándola, declaró fundada la demanda en todos sus extremos y, en consecuencia, la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06555-4-2010, en cuanto dispuso revocar la Resolución de Intendencia N.º 0650140000483/SUNAT de 22 de marzo de 2006, en lo referido a la Resolución de Determinación N.º 062-003-0000552 y la Resolución de Multa N.º 062-002-0000720 y dejó sin efecto dichos valores, ordenando al Tribunal Fiscal a emitir nueva resolución conforme con lo señalado en la mencionada sentencia.

Resultando importante mencionar para un mejor entendimiento que mediante la Resolución de Intendencia N.º 0650140000483/SUNAT de 22 de marzo de 2006, se declaró infundada la reclamación presentada contra la Resolución de Determinación N.º 062-003-0000552 y la Resolución de Multa N.º 062-002-0000720 emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculadas al reparo sobre base presunta, en la que se determinó renta neta del ejercicio 2002. La misma que fue revocada y los valores dejados sin efecto, al verificar el Tribunal Fiscal en la apelación presentada contra la citada resolución de intendencia, que el procedimiento seguido por la Administración a efectos de determinar la obligación tributaria sobre base presunta no se encontraba arreglado a ley. Situación que fue analizada por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima señalando específicamente en el considerando sétimo y octavo lo siguiente:

SÉTIMO.- Que, sobre el particular, es menester hacer hincapié en que la terminología empleada por el Tribunal Fiscal en el acto administrativo impugnado responde al denominado “Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal”, aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena número 2009-19, del veintiséis de octubre del dos mil nueve, modificado por Acta de Reunión de Sala Plena número 2010-06, del dieciséis de mayo del dos mil diez, que en el extremo pertinente (ítem 26 del rubro “Revocar”), a la letra dice: Supuesto: “Cuando la Administración no cuenta con causal y/o no ha seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta”; Fallo: “Revocar la apelada y dejar sin efecto el valor”; *ello conduce a concluir que lo decidido por el Tribunal Fiscal supone –como lo ha entendido y aducido la SUNAT– una contravención al principio de seguridad jurídica (predictibilidad), al derecho al debido proceso y al derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, pues al ponerse de manifiesto irregularidades en el procedimiento seguido por la Administración Tributaria para determinar la renta neta imponible sobre base presunta, las que tendrían que ser corregidas, resulta claro que ésta se encuentra habilitada para determinar dicha obligación tributaria sobre base presunta, pero siguiendo un adecuado procedimiento y con estricto ceñimiento a la normatividad pertinente, los criterios fijados por el Tribunal Fiscal, y los principios de razonabilidad y de verdad material, con lo cual se garantizará el derecho de la empresa contribuyente a un debido procedimiento administrativo; ergo, en el caso concreto, correspondía que el Tribunal Fiscal declare nulos los valores (Resolución de Determinación número 062-003-0000552 y Resolución de Multa número 062-002-0000720) y nulo el procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil dos, lo cual supondrá retrotraer dicho procedimiento a la fase respectiva a fin de que se renueve aquellas actuaciones afectadas con invalidez y se emitan nuevos valores, de corresponder (...);*

OCTAVO.- Que, por consiguiente, resulta evidente que el acto administrativo impugnado, Resolución del Tribunal Fiscal número 06555-4-2010, de fecha veintidós de junio del dos mil diez, *deviene nulo, por contravención a la norma contenida en el artículo 109, inciso 2, del Código*

Tributario, configurándose así la causal prevista en el artículo 10, inciso 1, de la Ley número 27444, correspondiendo disponer que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución, en la que declare la nulidad de la Resolución de Intendencia número 0650140000483/SUNAT del veintidós de marzo del dos mil seis, en lo referido a la Resolución de Determinación número 062-003- 0000552 y a la Resolución de Multa número 062-002-0000720, nulos los referidos valores y nulo el procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, retrotrayendo este último a la fase respectiva a fin de que la Administración Tributaria renueve aquellas actuaciones afectadas con invalidez y emita nuevos valores, de corresponder, con lo cual se ampara la acción incoada respecto de las dos pretensiones que contiene; por las consideraciones expuestas (...) [cursivas añadidas] (como se cita en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1872-3-2022, 2022, pp. 4-6).

Asimismo tenemos el pronunciamiento contenido en la Resolución N.º 11 de 3 de julio de 2020, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la Resolución N.º 6 de 30 de octubre de 2019, emitida por el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la demanda y nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00927-5-2018, en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N.º 125-014-0001478/SUNAT de 31 de octubre de 2011 y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N.º 122-003-0001089 y la Resolución de Multa N.º 122-002-0001331, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario; señalando en los considerandos 4.7, 4.9, 4.12 y 4.16 lo siguiente:

4.7 En ese orden de ideas, se infiere que no existiendo controversia en relación a los argumentos de fondo que sustentan la resolución impugnada, la controversia surge únicamente en relación a la decisión asumida por el Tribunal Fiscal por la cual luego de establecer que el procedimiento seguido por la Administración Tributaria no se ajustaba a ley, haya decidido revocar y dejar sin efecto los valores emitidos, y no haya optado por la nulidad.

4.9 Siendo así, resulta relevante precisar que el Código Tributario ha previsto en el numeral 2) del artículo 109° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que son nulos los actos de la Administración Tributaria cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o cuando son contrarios a la ley o norma con rango inferior. Ello significa, que cuando la Administración Tributaria no cumple con seguir el procedimiento establecido por ley, en atención a las disposiciones expuestas en la Ley del Procedimiento Administrativo, ello implicará la nulidad del acto dictado y cuantos dependan de él, retrotrayendo las actuaciones administrativas al momento en que se cometió el vicio.

4.12 Por tanto, se concluye que *la consecuencia lógica de haber determinado que se cometieron errores en el modo de proceder de la Administración Tributaria por no aplicar la diferencia patrimonial hallada del coeficiente obtenido de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detectó la omisión, es forzosamente la anulación del procedimiento administrativo retrotrayéndolo hasta la actuación viciada de nulidad, a fin de que sea subsanada por la Administración*, por lo que, no correspondería dejar sin efecto los valores debido a que ello implicaría considerar tener por levantado el reparo que lo sustenta.

4.16 Entonces, conforme a lo expuesto anteriormente, y la jurisprudencia descrita, no resulta arreglado a derecho que el Tribunal Fiscal mediante Resolución N.º 00927-5-2018 revoque parcialmente la Resolución de Intendencia N.º 125-014-0001478/SUNAT y deje sin efecto la Resolución de Determinación N.º 122-003-0001089 y la Resolución de Multa N.º 122-002-0001331, *toda vez que correspondía se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia citada en el extremo que se determinó que la Administración Tributaria no cumplió con el procedimiento establecido*, y como consecuencia de ello la nulidad de los valores antes indicados de acuerdo a lo previsto por el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario. *En ese sentido, resulta evidente la vulneración del numeral 1 del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General*, por lo cual, la pretensión principal solicitada resulta amparable en el extremo invocado”. [cursivas añadidas] (como se cita en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1161-2-2020, 2020, pp. 3-5).

Que conforme lo podemos advertir de las sentencias judiciales descritas, el poder judicial en principio centra la controversia, señalando que esta surge únicamente en relación a la decisión asumida por el Tribunal Fiscal ante la vulneración del procedimiento establecido para efectuar la determinación por parte de la Administración Tributaria, señalando específicamente que la consecuencia lógica y jurídica ante ello, es la declaración de nulidad conforme se encuentra establecido en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario; y en tal sentido no correspondía que el Tribunal Fiscal revoque y deje sin efecto los valores, resultando evidente la contravención a dicha norma; y en consecuencia de ello la resolución del Tribunal Fiscal deviene en nula, así como vulnera el debido proceso, la predictibilidad y el derecho a la igualdad en aplicación de la ley. Situación que también ha sido señalada en:

- Resolución Diecisiete de 24 de mayo de 2019 emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en atención a la nulidad declarada de la Resolución del Tribunal Fiscal 00589-10-2017. (como se cita en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 11199-3-2021, 2021, pp. 3-5).
- Resolución N.° Veintidós de 27 de agosto de 2021, emitida por el 18° Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en atención a la nulidad declarada de la Resolución del Tribunal Fiscal 04115-1-2014. (como se cita en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 11487-1-2021, 2021, pp. 5-6).
- Resolución Numero Diecisiete de 24 de julio de 2014, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, en atención a la nulidad declarada de la Resolución del Tribunal Fiscal 18803-2-2011. (como se cita en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 06317-4-2016, 2016, pp. 3-4).
- Resolución Veintiuno de 17 de abril de 2019, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, en atención a la nulidad declarada de la Resolución del Tribunal Fiscal 16555-10-2011.

(como se cita en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11506-8-2021, 2021, pp. 4-5).

Debiendo indicarse que, en todas las resoluciones del poder judicial anteriormente mencionadas, se plantearon recursos de casación, los mismos que fueron declarados improcedentes.

Concluyendo en dicho sentido, que la postura del poder judicial, ante la vulneración del procedimiento legalmente establecido es la declaratoria de nulidad conforme la norma así lo ha establecido y mas no la revocatoria del acto administrativo, dado que, ello obedece a una irregularidad en la aplicación del procedimiento y no obedece a un error en el razonamiento lógico jurídico.

2.4 Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal y su adecuación a los actos procesales

Como se ha venido señalando en este trabajo, el Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal fue aprobado mediante un acuerdo de la Sala Plena y este resulta ser de obligatorio cumplimiento para todos los vocales del Tribunal Fiscal, el mismo que tendría como objetivo, unificar y uniformizar los fallos que emplea dicho órgano en las resoluciones que emitan.

Dicho glosario y sus modificaciones respectivas, es el que contiene el fallo referido a revocar la apelada y dejar sin efecto el valor, cuando la Administración Tributaria si bien contaba con la causal habilitante para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, no había seguido el procedimiento legalmente establecido; fallo que a todas luces ha quedado establecido que contraviene lo señalado en el Código Tributario, dado que el mismo contiene en el numeral 2 del artículo 109º, como causal de nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria a los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido, y es en dicho sentido, lo que debería declarar el referido órgano; sin embargo lo que realiza es inaplicar específicamente una consecuencia jurídica que como hemos ya reiterado, esta se encuentra establecida en una norma legal. No siendo aceptable, que si bien los acuerdos de sala plena sean de obligatorio cumplimiento para los vocales del Tribunal Fiscal, este sea usado como sustento para dejar de aplicar una norma específica.

Y es en dicho sentido que se ha pronunciado el Poder Judicial señalando en la Resolución Diecisiete de 24 de mayo de 2019 emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, lo siguiente:

Es de señalar que dicho glosario no vincula de forma alguna a esta Sala Superior, dado que ésta se encuentra investida de la facultad de examinar caso por caso los términos y alcances de las decisiones administrativas provenientes de dicho órgano administrativo, *máxime si el mencionado glosario -en el extremo aludido- contiene un uso poco prolijo e idóneo en cuanto al empleo de la terminología jurídica procedimental*, conforme se sustenta a continuación.

En ese sentido queda claro que, efectivamente, *la terminología utilizada* por el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 00589-10-2017 en el extremo impugnado -revocatoria- *no se alinea, en estricto, con lo dispuesto por el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General*, en cuanto a la declaratoria de nulidad y a los efectos y alcances de la misma, dado que al haber advertido el referido Tribunal que el procedimiento para determinar renta neta sobre base presunta, efectuado por la Administración Tributaria, no se ajustó a lo establecido en el artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 61 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía declarar, en rigor, la nulidad del acto mas no su revocación, pues esta última incide en la eficacia y no en la validez del acto en cuestión. [cursivas añadidas] (como se cita en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11199-3-2021, 2021, pp. 4-5).

Así mismo debe de tenerse en cuenta que dicha forma de resolver, o lo que es lo mismo, el criterio con el que resuelve dicha controversia no ha sido la misma a lo largo del tiempo; entendiéndose ello que dicho glosario contiene un cambio de criterio, conforme ha sido también advertido por el poder judicial en la Resolución N.º Veintidós de 27 de agosto de 2021, emitida por el 18º Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, indicando que:

Por otro lado, tal como refiere la demandante en su escrito postulatorio respecto de las resoluciones 03159-5-2006, 07959-4-2009 y 12981-5-2009, se advierte que en ellas el Colegiado Administrativo al verificar la inobservancia al procedimiento resolvió declarar la nulidad de las resoluciones, mas no su

revocación como en el presente caso, *por lo que, justificar su pronunciamiento en atención al Glosario de Fallos aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena número 2010-06 de fecha 17 de mayo del 2010, no resulta suficiente para sustentar su decisión, máxime si se evidencia un cambio de criterio que no se ajusta a lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario.* [cursivas añadidas] (como se cita en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11487-1-2021, 2021, pp. 5-6).

Que de conformidad con lo señalado por el Poder Judicial, convendría precisar nuevamente lo desarrollado en el punto 2.2 referido a la jurisprudencia de observancia obligatoria, dado que en la resolución del poder judicial anteriormente citada, se señaló que dicho cambio de criterio, no se ajusta a lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, siendo que dicho artículo es el que se encuentra referido a la jurisprudencia de observancia obligatoria, indicándose en el mismo que cuando se presenten nuevos casos o fallos contradictorios corresponde emitirse dicha jurisprudencia, y es precisamente tal situación la que se ha venido dando en los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal, puesto que como hemos señalado en las Resoluciones N.º 03159-5-2006, 07959-4-2009 y 12981-5-2009, entre otras, ante la vulneración del procedimiento legalmente establecido se procedía a declarar la nulidad del mismo; y a partir de la inclusión de dicha controversia en el glosario de fallos se procedió a revocar y dejar sin efecto el valor, ocasionándose con ello mismo que exista una dualidad de criterio en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, no siendo admisible la posición de considerar que tal dualidad de criterio ya no existe; dado que el criterio que existe durante los últimos años es el de revocar y dejar sin efecto, puesto que, de hacer válida esta posición sería como una suerte de admitir que una dualidad de criterio o los fallos contradictorios desaparecen con el transcurrir del tiempo, si en esos últimos años se mantiene ya un solo criterio que fue cambiado en un momento anterior, lo cual no es correcto, puesto que, nuestra propia legislación ha contemplado que ante esta situación se deberá emitir una jurisprudencia de observancia obligatoria, y esta situación no contiene como excepción que si es ocasionada por el glosario de fallos del Tribunal Fiscal ya no correspondería su emisión.

Por lo que, consideramos en atención a todas las consideraciones expuestas una modificación a dicho glosario de fallos, y con ello su correcta adecuación respecto de la forma a decidir del Tribunal Fiscal, ante la verificación de la inobservancia al procedimiento legalmente establecido, dado que se advierte una abierta vulneración a las

normas tributarias, lo cual lo enviste de contener una decisión dada sin contener un mayor fundamento, que bien puede calificarse de arbitraria e ilegal.



CONCLUSIONES

- La declaración de revocatoria del acto administrativo ordenada por el Tribunal Fiscal ante la vulneración del procedimiento legalmente establecido para la determinación del acto administrativo sobre base presunta, es una clara contraposición de dicho órgano a la norma establecida, dado que nuestro Código Tributario tipifica expresamente en el artículo 109° a la nulidad del acto en dichos casos, aunándose el hecho que las distintas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en dicho sentido, adolecen de una falta de motivación, en la que se precise el porqué de dicho razonamiento; Apartándose o inaplicando la consecuencia jurídica prevista ante la vulneración del procedimiento de determinación sobre base presunta.
- El fallo del Tribunal Fiscal en el que ordena la revocatoria del acto administrativo y deja sin efecto los valores emitidos, ante la vulneración del procedimiento de determinación sobre base presunta, es emitido en sentido contrario a lo señalado en las Resoluciones N.° 7637-3-2009; 1931-4-2003; 2565-3-2003; 4092-3-2003; 7711-3-2004 y 3593-4-2003 emitidas por el mismo Tribunal Fiscal, en el que ante la vulneración a dicho procedimiento ordenaba la nulidad del acto administrativo.
- El tener a la fecha estos fallos contradictorios, es decir que ante una misma situación que es la vulneración del procedimiento de determinación sobre base presunta, el Tribunal Fiscal en algunas resoluciones ordenaba la nulidad del acto administrativo y en las más recientes resoluciones se ordena la revocatoria del acto, es lo que conocemos ante tales hechos, como una dualidad de criterio en las resoluciones del Tribunal Fiscal; y ante esta situación, desde un punto de vista, dicho órgano se encuentra en la obligación de emitir ante ello, una jurisprudencia de observancia obligatoria, tal como lo contempla el artículo 154° del Código Tributario.
- La dualidad de criterio vigente en las resoluciones del Tribunal Fiscal ante la vulneración del procedimiento de determinación sobre base presunta es una clara vulneración al principio de predictibilidad, con el cual se pretende generar certeza y eliminar la inseguridad jurídica, respecto del cómo será la resolución de su caso.

- El glosario de fallos del Tribunal Fiscal, que incluye el fallo sobre la revocatoria de los actos administrativos en caso de vulneración del procedimiento legalmente establecido en lugar de la declaratoria de nulidad, establece una obligación para todos los vocales del tribunal de pronunciarse en esa dirección. Esto implica que dejan de lado la opción de resolver según la dualidad establecida en casos de fallos contradictorios. Sin embargo, este glosario necesita ser modificado, ya que pretende otorgar una consecuencia jurídica que contradice lo estipulado en el Código Tributario, lo cual es claramente ilegal. Además, carece de fundamento para justificar por qué se debería preferir la revocatoria sobre la nulidad.
- Contra las revocatorias dadas por el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria ha venido presentado demandas contenciosas administrativas; es decir, ha venido judicializando dichos pronunciamientos, siendo que en todos los casos que se ha podido verificar, se ha conseguido la declaratoria de nulidad de la RTF dado que esta contraviene la norma establecida, ordenándosele un nuevo pronunciamiento a tenor de lo señalado en la norma pertinente; sin embargo, este ordenamiento dado en la vía judicial, viene dado en la mayoría de los casos en el plazo de 6 o más años posteriores a la emisión de la RTF judicializada, lo que conlleva a una innecesaria dilatación de un procedimiento administrativo que a todas luces regresaría nuevamente al Tribunal Fiscal a fin de que corrija su fallo.
- Finalmente una de las situaciones que resulta también preocupante, tiene que ver con la facultad de determinación de la obligación tributaria; dado que si el Tribunal Fiscal continua con esta forma de resolver que ha optado en los últimos años, conllevará a que luego de la tramitación de una demanda contenciosa, en el que se declarará la nulidad de la RTF y se ordenó emitir una nueva resolución con arreglo a ley, es decir que el Tribunal Fiscal ordene la nulidad y no la revocatoria, en principio habrá que evaluar si aún la facultad de determinar el acto administrativo se encuentra vigente para la Administración Tributaria con la modificación establecida a la suspensión del plazo del cómputo de la prescripción.

REFERENCIAS

- Chau Quispe, L. & Lozano Byrne, O. (2000). La determinación sobre base presunta: Un punto de vista jurisprudencial. *THEMIS*, (41), 29-35-
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11649>
- Congreso Constituyente Democrático. (1993). *Constitución Política del Perú de 1993*. Diario Oficial El Peruano del 29 de diciembre de 1993.
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>
- Congreso de Colombia. (2011). *Ley 1437 de 2011*. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41249>
- Congreso de la República del Perú. (2004). *Ley 28237. Código Procesal Constitucional*. Diario Oficial El Peruano del 31 de mayo de 2014.
[https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/4D75DA237A3B00A8052586DB008202EA/\\$FILE/CODIGO-PROCESAL-CONSTITUCIONAL.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/4D75DA237A3B00A8052586DB008202EA/$FILE/CODIGO-PROCESAL-CONSTITUCIONAL.pdf)
- Corte Superior de Justicia de Lima. Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros. (2022). Sentencia emitida en el Expediente N.º 04948-2020. Lima.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, Sentencia de Casación N.º 5089-2016. Diario Oficial El Peruano del 21 de marzo de 2022. <https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 970
[https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20\(24-12-06\).pdf](https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20(24-12-06).pdf)
- Garza, S. F. (1973). *La determinación de la obligación tributaria*. Universidad Autónoma de Nueva León.
- Gobierno de la República de Honduras, (1987). *Ley de Procedimiento Administrativo de Honduras (Decreto 152-87)*
https://r.search.yahoo.com/_ylt=Awr1g1793QBIntcOUtJ7egx.;_ylu=Y29sbwNiZjEjEEcG9zAzEEdnRpZAMEc2VjA3Ny/RV=2/RE=1694584445/RO=10/RU=http%3a%2f%2fweb.oncae.gob.hn%2farchivos%2fcategory%2f8-normas-administrativas%3fdownload%3d18%3aley-de-procedimiento-administrativo-actualizado-diciembre-de-2015/RK=2/RS=GsZluVukMAHNIX.JLk_nf5HbyWs-
- Huamani Cueva, R. (2013). *Código tributario comentado* (Parte I). Jurista Editores.
- Huamani Cueva, R. (2013). *Código tributario comentado* (Parte II). Jurista Editores.

- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2004). *Decreto Supremo N.º 179-2004-EF de 2004. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Diario Oficial El Peruano del 8 de diciembre de 2004. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428>
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2013). *Decreto Supremo N.º 133-2013-EF de 2013. Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Diario Oficial El Peruano del 22 de junio de 2013. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1081161>
- Ministerio de Economía y Finanzas. Tribunal Fiscal. (2009). *Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2009-19*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2009/acuerdo/19-2009.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. Tribunal Fiscal. (2010). *Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2010-06*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2010/acuerdo/06-2010.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. Tribunal Fiscal. (2019). *Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2019-13*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2019/acuerdo/13-2019.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. Tribunal Fiscal. (s.f.). *Estados de Expediente en el Tribunal Fiscal*. https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Estados_desc.htm?estado=170&io=fal se
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2019) *Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS de 2019. Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General*. Diario Oficial El Peruano del 25 de enero de 2019. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1226958>
- Morón Urbina, J. (2011) *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general*.
- Morón Urbina, J. (2020) *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general*.
- Osterling Parodi, F. & Castillo Freyre, M. (2001) *Tratado de las obligaciones* (Vol. XVI, Primera Parte, Tomo I). Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica Del Perú.
- Presidencia de la República. (2016). *Decreto Legislativo 1113 de 2016. Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario*. Diario Oficial El Peruano del 30 de diciembre de 2016. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1171037>

- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de derecho financiero*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2002). *Informe N°N.° 314-2002-SUNAT/K00000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i3142002.htm>
- Tribunal Fiscal. (2002). *Resolución N.° 00267-4-2002*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/4/2002_4_00267.pdf
- Tribunal Fiscal. (2003). *Resolución N.° 01931-4-2003*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/4/2003_4_01931.pdf
- Tribunal Fiscal. (2003). *Resolución N.° 02565-3-2003*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/3/2003_3_02565.pdf
- Tribunal Fiscal. (2003). *Resolución N.° 03593-4-2003*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/4/2003_4_03593.pdf
- Tribunal Fiscal. (2003). *Resolución N.° 04092-3-2003*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/3/2003_3_04092.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004). *Resolución N.° 00487-3-2004*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/3/2004_3_00487.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004). *Resolución N.° 01322-1-2004*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_01322.pdf
- Tribunal Fiscal. (2004). *Resolución N.° 07711-3-2004*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/3/2004_3_07711.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008). *Resolución N.° 00161-1-2008*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/1/2008_1_00161.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009). *Resolución N.° 07637-3-2009*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_07637.pdf
- Tribunal Fiscal. (2011). *Resolución N.° 18803-2-2011*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/2/2011_2_18803.pdf

- Tribunal Fiscal. (2012). *Resolución N.° 19489-1-2012*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/1/2012_1_19489.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014). *Resolución N.° 012343-10-2014*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/10/2014_10_12343.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016). *Resolución N.° 04329-8-2016*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/8/2016_8_04329.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016). *Resolución N.° 06317-4-2016*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/4/2016_4_06317.pdf
- Tribunal Fiscal. (2018). *Resolución N.° 00927-5-2018*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/5/2018_5_00927.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020). *Resolución N.° 02592-3-2020*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/3/2020_3_02592.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021). *Resolución N.° 010453-8-2021*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/8/2021_8_010453.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021). *Resolución N.° 03668-2-2021*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/2/2021_2_03668.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021). *Resolución N.° 09826-3-2021*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/3/2021_3_09826.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021). *Resolución N.° 11199-3-2021*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/3/2021_3_11199.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021). *Resolución N.° 11487-1-2021*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/1/2021_1_11487.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021). *Resolución N.° 11506-8-2021*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/8/2021_8_11506.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.° 00116-4-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/4/2022_4_00116.pdf

- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 00428-11-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/11/2022_11_00428.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 01161-2-2022*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/2/2022_2_01161.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 01443-8-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/8/2022_8_01443.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 01765-2-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/2/2022_2_01765.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 01872-3-2022*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/3/2022_3_01872.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 01887-2-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/2/2022_2_01887.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 01887-2-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/2/2022_2_01887.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 02217-10-2021*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/10/2022_10_02217.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 04645-11-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/11/2022_2_04645.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 05193-11-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/11/2022_2_05193.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 06181-8-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/8/2022_8_06181.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución N.º 07056-8-2022*. Sesión de Colegiado.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/8/2022_2_07056.pdf
- Tribunal Fiscal. (2023). *Resolución N.º 00358-1-2023*. Sesión de Colegiado.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2023/1/2023_1_00358.pdf

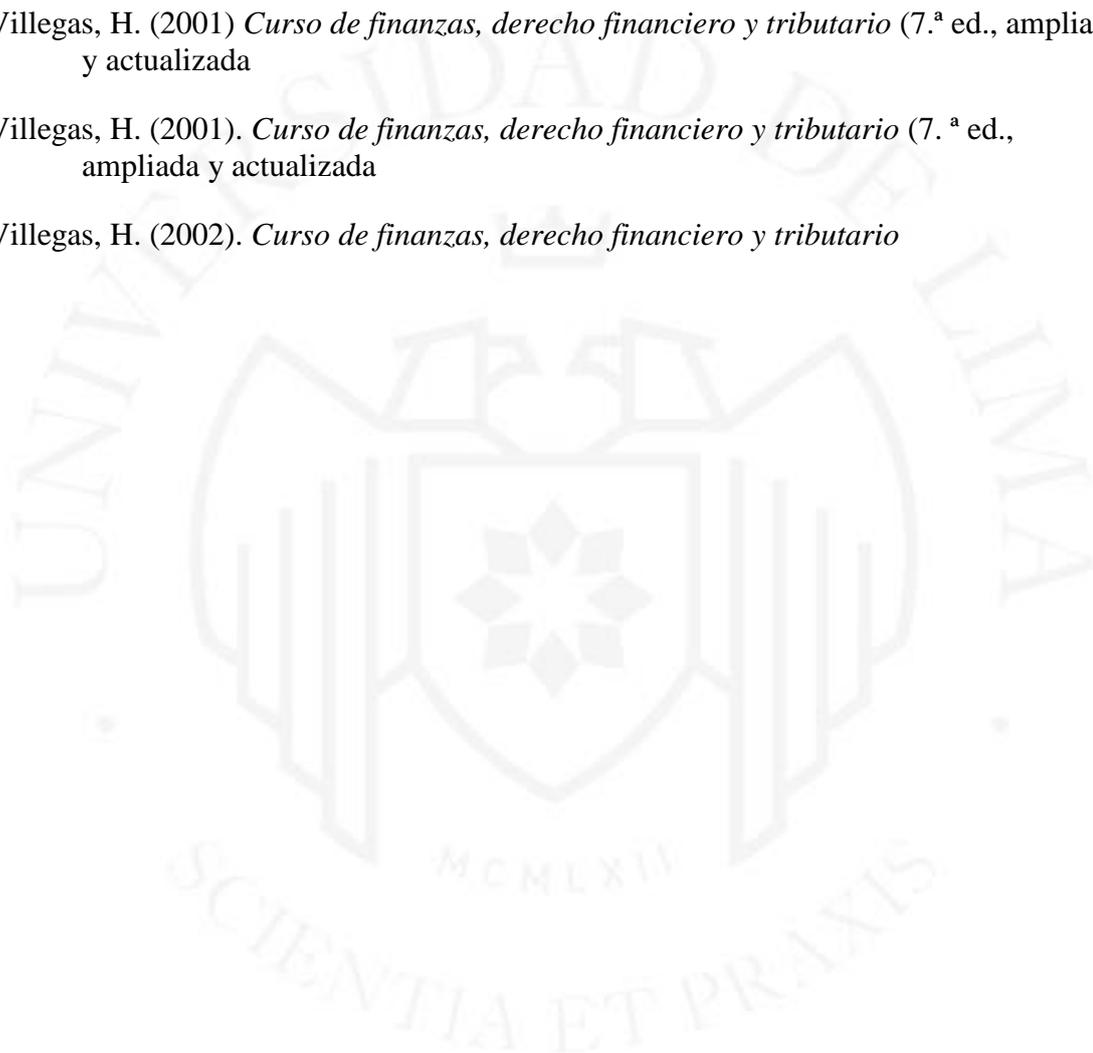
Tribunal Fiscal. (2024). *Resolución N.º 00549-Q-2024*. Resolutor - Secretario.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2024/resolucion/2024_Q_00549.pdf

Tribunal Supremo de Elecciones. (1978). *Ley N.º 6227. Ley General de la Administración Pública de Costa Rica*.
https://r.search.yahoo.com/_ylt=AwrFAMkZhPtkYqcPs1B7egx.;_ylu=Y29sbwNiZjEEcG9zAzIEdnRpZAMEc2VjA3Ny/RV=2/RE=1694233754/RO=10/RU=https%3a%2f%2fwww.tse.go.cr%2fpdf%2fnormativa%2fleygeneraldeadministracionpublica.pdf/RK=2/RS=hBZReDxDh0CWggjDz.D0AhL3Ank-

Villegas, H. (2001) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7.ª ed., ampliada y actualizada)

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7.ª ed., ampliada y actualizada)

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*



BIBLIOGRAFÍA

- Chau Quispe, L. & Lozano Byrne, O. (2000) *La determinación sobre base presunta: Un punto de vista jurisprudencial*. THEMIS, (41), 29-35-
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11649>
- Congreso Constituyente Democrático. (1993). *Constitución Política del Perú de 1993*.
- Congreso de Colombia. (2011). *Ley 1437 de 2011*. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Congreso de la República del Perú. (2004). *Ley 28237*. Código Procesal Constitucional.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Sentencias - Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros.
- Garza, S. F. (1973) *La determinación de la obligación tributaria*
- Gobierno de la República de Honduras. (1987). *Ley de Procedimiento Administrativo de Honduras (Decreto 152-87)*
- Huamani Cueva, R. (2013) *Código tributario comentado (Parte I y II)*.
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2004). *Decreto Supremo N.º 179-2004-EF de 2004*. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2013). *Decreto Supremo N.º 133-2013-EF de 2013*. Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- Ministerio de Economía y Finanzas. Tribunal Fiscal. *Actas de Reunión de Sala Plena*
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2019). *Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS de 2019*. Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.
- Morón Urbina, J. (2011) *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general*.
- Morón Urbina, J. (2020) *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general*.
- Osterling Parodi, F., & Castillo Freyre, M. (2001). *Tratado de las obligaciones* (Vol. XVI, Primera Parte, Tomo I). Pontificia Universidad Católica Del Perú.
- Presidencia de la República. (2016). *Decreto Legislativo 1113 de 2016. Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario*.
- Sainz de Bujanda, F. (1993) *Lecciones de derecho financiero*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho.

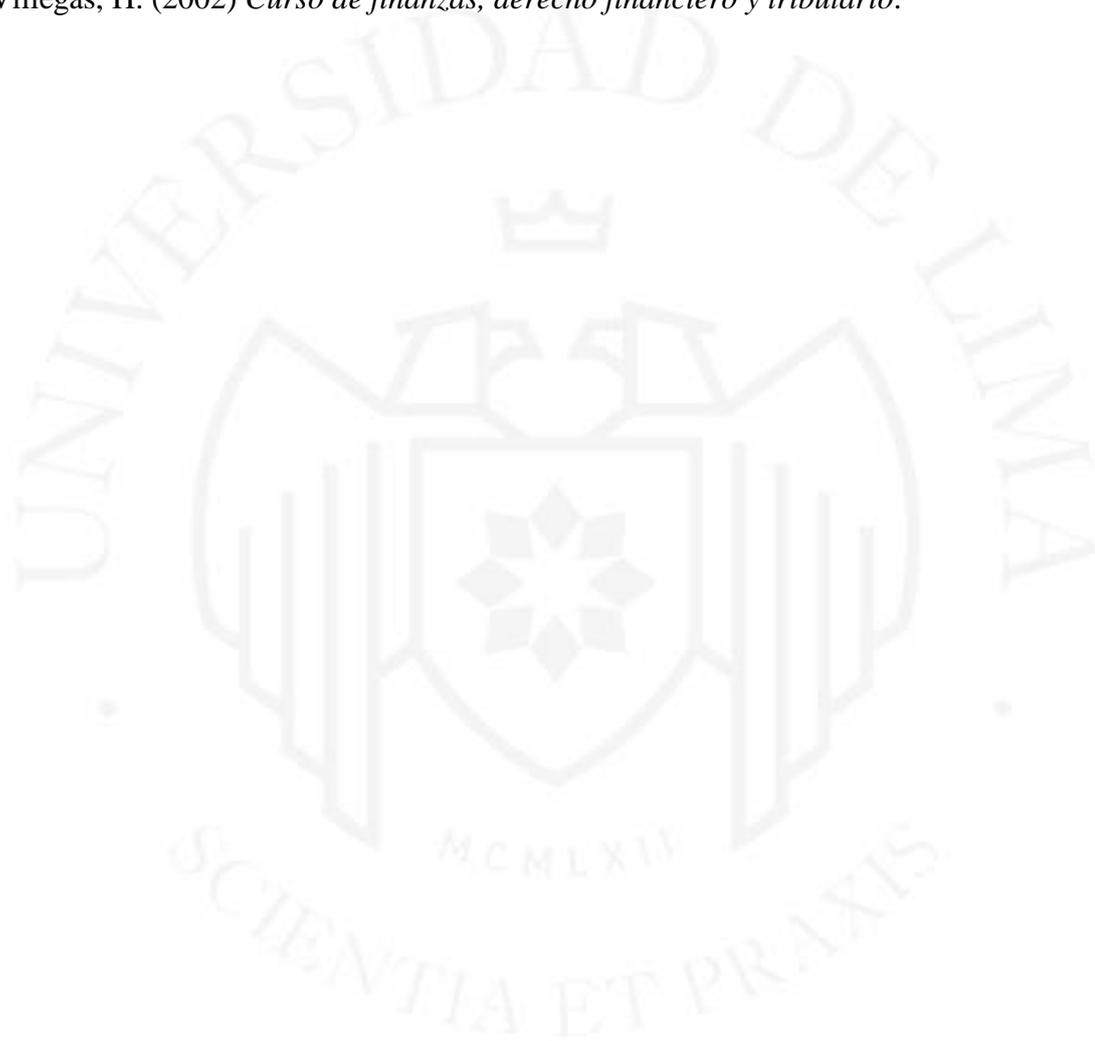
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2002). *Informe N.º 314-2002-SUNAT/K00000*.

Tribunal Fiscal. Jurisprudencia. Sesión de Colegiado.

Tribunal Supremo de Elecciones. (1978). Ley N.º 6227. Ley General de la Administración Pública de Costa Rica.

Villegas, H. (2001) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7ª edición, ampliada y actualizada)

Villegas, H. (2002) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*.



TRABAJO DE INVESTIGACIÓN - TRATAMIENTO JURISPRUDENCIAL VF 17042024.docx

INFORME DE ORIGINALIDAD

12%

INDICE DE SIMILITUD

0%

FUENTES DE INTERNET

7%

PUBLICACIONES

7%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

Submitted to Universidad Andina del Cusco

Trabajo del estudiante

2%

2

Freddy Alarcón Vargas. "Nuevo
procedimiento de presunción: Margen de
utilidad bruta promedio ponderado",
Quipukamayoc, 2016

Publicación

2%

3

Submitted to Universidad Nacional de
Barranca

Trabajo del estudiante

1%

4

UMBRELLA ECOCONSULTING S.A.C..
"Actualización del Plan de Manejo Ambiental
del PAMA de la Planta Agroindustrial y Áreas
Agrícolas-IGA0020935", R.D. N° 00490-2022-
PRODUCE/DGAAMI, 2022

Publicación

1%

5

Submitted to Universidad Católica San Pablo

Trabajo del estudiante

1%

6	Benito Roberto Villanueva Haro. "De la revocación de licencias de edificación en el derecho peruano", <i>Lucerna Iuris et Investigatio</i> , 2023 Publicación	1%
7	Submitted to Universidad Tecnológica del Perú Trabajo del estudiante	1%
8	PROYECTOS ESPECIALES PACIFICO S.A.. "EIA del Proyecto L.T. 220 kV Tintaya – Socabaya y Subestaciones Asociadas-IGA0006987", R.D. N° 256-2012-MEM-AAE, 2020 Publicación	<1%
9	Submitted to EP NBS S.A.C. Trabajo del estudiante	<1%
10	Submitted to 於2012-07-17提交至Pontificia Universidad Católica del Perú Trabajo del estudiante	<1%
11	Carmelo Ramón Marsiglia Hernández. "SOBRE LA REVOCATORIA DIRECTA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS1: Un análisis comparado C.C.A (Decreto 01/84) C.P.A.C.A. (Ley 1437 de 2011)", <i>Derecho & Sociedad</i> , 2016 Publicación	<1%
12	José Antonio Tirado Barrera. "La caducidad del procedimiento sancionador de conductas	<1%

anticompetitivas", *Forseti: Revista de Derecho*, 2024
Publicación

13	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 32 (2016)", Brill, 2018	<1 %
Publicación		
14	Revista de Direito Sanitário. "Jurisprudência e Ementário", Revista de Direito Sanitário, 2018	<1 %
Publicación		
15	Cilene Ribeiro Cardoso. "Regulação e supervisão bancária: o papel dos organismos reguladores e dos Bancos Centrais nas experiências do Chile e do Brasil a partir da década de 1980", Universidade de Sao Paulo, Agencia USP de Gestao da Informacao Academica (AGUIA), 2019	<1 %
Publicación		
16	CENTRO DE ESPECIALIZACION AMBIENTAL S.A.C. - CENESAM S.A.C.. "ITS de la Planta de Enlatado de 3500 cajas/turno y Planta Accesoría de Harina Residual de 10 t/h, Ubicada en el Distrito de Chimbote, Áncash-IGA0003117", R.D. N° 001-2017-PRODUCE/DGAAMPA, 2020	<1 %
Publicación		
17	UMBRELLA ECOCONSULTING S.A.C.. "DIA de la Central Hidroeléctrica Canchayllo-	<1 %

IGA0014758", R.D. N° 051-2013-GR-
JUNIN/DREM , 2021

Publicación

18	Submitted to Universidad Cesar Vallejo Trabajo del estudiante	<1 %
19	Submitted to Universidad Nacional del Centro del Peru Trabajo del estudiante	<1 %
20	Julio César Fernández Moncada, John Hitler Mena Dávila. "El derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario", TecnoHumanismo, 2022 Publicación	<1 %
21	SERV GEOGRAFICOS Y MEDIO AMBIENTE SAC. "EIA Prospección Sísmica 2D - Lote 39-IGA0013100", R.D. N° 958-2007-MEM/AAE, 2022 Publicación	<1 %
22	Alex Saúl Herrera Arias. "El precedente en el ámbito registral ¿Sólo se interpreta el sentido de la legislación?", Lucerna Iuris et Investigatio, 2022 Publicación	<1 %
23	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 37 (2021) (VOLUME III)", Brill, 2023 Publicación	<1 %

24 "Contrataciones con el Estado: perspectivas desde la práctica del derecho ", Universidad del Pacifico, 2021 **<1%**
Publicación

25 "Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 31 (2015)", Brill, 2017 **<1%**
Publicación

26 "Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 27 (2011)", Brill, 2015 **<1%**
Publicación

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias < 15 words

Excluir bibliografía

Activo

