



# Tribunal Fiscal

Nº 00148-1-2004

**EXPEDIENTE N°** : 5832-2003  
**INTERESADO** : **JUSTINA ALIAGA HUAYNATE DE VARILLAS**  
**ASUNTO** : Fiscalizacion  
**PROCEDENCIA** : Junin  
**FECHA** : Lima, 14 de enero de 2004

Vista la apelación interpuesta por **JUSTINA ALIAGA HUAYNATE DE VARILLAS** contra la Resolucion de Intendencia N° 132-4-00511/SUNAT del 02 de setiembre de 2002, emitida por la Intendencia Regional Junin de la Superintendencia Nacional de Administraciñ Tributaria, que deja sin efecto el Requerimiento 3611 N° 00045482;

## CONSIDERANDO:

Que la apelada señala que con fecha 13 de julio de 2001, se emitio el Requerimiento 3611 N° 00045482, mediante el que se solicitó a la recurrente la explicación de diversas observaciones efectuadas al ejercicio 1999, pero que dado que no se otorgó el plazo estipulado en el segundo parrafo del articulo 62º del Código Tributario, de conformidad con el numeral 3 del articulo 108º de dicho codigo, se dejo sin efecto el citado requerimiento;

Que la recurrente manifiesta que la documentación solicitada fue presentada en el lugar, fecha y hora prevista, por lo que la pretension de dejar sin efecto el requerimiento es ilegal, amenazandose el debido proceso, mas aun cuando ello se ha producido un año después de su notificación y no existe causal para ello;

Que el asunto materia de controversia consiste en determinar el tratamiento que debe darse al Requerimiento 3611 N° 00045482, notificado el 13 de julio de 2001, mediante el cual la Administración solicitó diversa información a la recurrente respecto al ejercicio 1999, indicándole que la misma debía ser presentada el 18 de julio de dicho año;

Que de conformidad con el inciso b) del articulo 60º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la determinación de la obligación tributaria se inicia por propia iniciativa de la Administración Tributaria o denuncia de terceros;

Que el articulo 62º del Código Tributario antes citado señala que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el ultimo párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios;

Que el numeral 1 del mencionado articulo establece que la Administración Tributaria tiene, entre otras facultades discretionales, la de exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes y que solo en el caso que por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles;

Que el segundo párrafo del numeral 1 del mismo articulo 62º dispone que la Administración también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles;

Que de las normas antes citadas, se advierte que cuando se requiere la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, el Código Tributario establece un plazo mínimo de tres días hábiles que la Administración debe otorgar, a partir que surta efectos la notificación del



# Tribunal Fiscal

Nº 00148-1-2004

requerimiento por el cual Bstos se soliciten, para la presentaci<sup>n</sup> de dicha documentacion a la Administracion;

Que en aplicaci<sup>n</sup> de las normas antes citadas, se han presentado sobre la materia dos interpretaciones: (i) el requerimiento para la presentaci<sup>n</sup> de la informacion detallada en el segundo parrafo del numeral 1 del articulo 62<sup>o</sup> del Codigo Tributario es nulo en los casos en que el plazo que medie entre la fecha en que la notificacion del requerimiento produjo efecto, y la fecha señalada para la entrega de la informacion, sea menor a tres dias habiles, y (ii) el requerimiento para la presentaci<sup>n</sup> de la informacion detallada en el segundo p<sup>árrafo</sup> del numeral 1 del articulo 62<sup>o</sup> del Codigo Tributario es nulo en aquellos casos en que el plazo que medie entre la fecha en que la notificacion del requerimiento produce efecto, y la fecha señalada para la entrega de dicha informacion, sea menor a 3 dias h<sup>ábiles</sup>, lo cual conllevaria la nulidad del resultado del requerimiento en el extremo vinculado al pedido de tal informacion, no obstante lo expuesto, en el caso que se hubiera dejado constancia en el resultado del requerimiento que el deudor tributario present<sup>ó</sup> la informacion solicitada y siempre que esta hubiera sido merituada por la Administracion dentro del procedimiento de fiscalizacion, procede conservar los resultados de tal requerimiento en virtud de lo dispuesto en el articulo 13.3<sup>o</sup> de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N<sup>º</sup> 27444, as<sup>í</sup> como los actos posteriores que esten vinculados a dicho resultado;

Que el segundo criterio antes aludido es el que ha sido adoptado por este Tribunal mediante Acuerdo recogido en el Acta de Reunion de Sala Plena N<sup>º</sup> 2004-01 del 8 de enero de 2004, por los fundamentos siguientes:

"El articulo 61<sup>o</sup> del Cddigo Tributario se<sup>ñ</sup>ala que la determinaci<sup>n</sup> de la obligaci<sup>n</sup> tributaria efectuada por el deudor tributario esta sujeta a fiscalizaci<sup>n</sup> o verificaci<sup>n</sup> por la Administraci<sup>n</sup> Tributaria, la que podr<sup>á</sup> modificarla cuando constate la omisi<sup>n</sup> o inexactitud en la informaci<sup>n</sup> proporcionada, emitiendo la resoluci<sup>n</sup> de determinaci<sup>n</sup>, orden de pago o resoluci<sup>n</sup> de multa.

El articulo 62<sup>o</sup> del C<sup>ódigo</sup> Tributario se<sup>ñ</sup>ala que la facultad de fiscalizaci<sup>n</sup> de la Administraci<sup>n</sup> Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el <sup>último</sup> p<sup>árrafo</sup> de la Norma IV del T<sup>ítulo</sup> Preliminar, y que el ejercicio de la funci<sup>n</sup> fiscalizadora incluye la inspeccibn, investigaci<sup>n</sup> y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectaci<sup>n</sup>, exoneraci<sup>n</sup> o beneficios tributarios.

El numeral 1 del citado articulo establece que la Administraci<sup>n</sup> Tributaria tiene, entre otras facultades discretionales, la de exigir a los deudores tributarios la exhibici<sup>n</sup> de sus libros y registros contables y documentaci<sup>n</sup> sustentatoria, los mismos que deber<sup>án</sup> ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes. S<sup>ólo</sup> en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un t<sup>érmino</sup> para dicha exhibici<sup>n</sup>, la Administraci<sup>n</sup> deber<sup>á</sup> otorgade un plazo no menor de dos (2) dias habiles.

1. El segundo p<sup>árrafo</sup> del numeral 1 del mismo articulo 62<sup>o</sup> dispone que la Administraci<sup>n</sup> tambien podr<sup>á</sup> exigir la presentaci<sup>n</sup> de informes y an<sup>álisis</sup> relacionados con hechos imponibles, exhibici<sup>n</sup> de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributacion, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual deber<sup>á</sup> otorgar un plazo que no podr<sup>á</sup> ser menor de tres (3) dias habiles.

2. De las normas mencionadas surge que en ejercicio de su facultad de fiscalizaci<sup>n</sup>, la Administraci<sup>n</sup> inicia de oficio un procedimiento dirigido a verificar la determinaci<sup>n</sup> de la obligaci<sup>n</sup> tributaria realizada por el deudor, pudiendo para dicho efecto cursar requerimientos en virtud de los cuales solicite diversa clase de informaci<sup>n</sup> y/o documentaci<sup>n</sup>.

Asimismo se advierte que no existe plazo para que la Administraci<sup>n</sup> pueda requerir libros y registros contables y documentaci<sup>n</sup> sustentatoria.

3. Distinto es el caso cuando se requiere de la presentaci<sup>n</sup> de informes y an<sup>álisis</sup> relacionados con hechos imponibles, exhibici<sup>n</sup> de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que



# Tribunal Fiscal

Nº 00148-1-2004

determinen tributación, para lo cual el Código Tributario establece un plazo mínimo de tres días hábiles que la Administración debe otorgar a partir que surta efectos la notificación de dicho pedido para la entrega de dicha documentación a la Administración.

De conformidad con lo dispuesto por el numeral 2) del artículo 109º del Código Tributario, los actos de la Administración Tributaria son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, por lo que corresponde determinar si el requerimiento mediante el cual la Administración solicita informes y análisis relacionados con hechos imponibles otorgando un plazo menor a tres días, puede conservar sus efectos.

Como se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 5847-5-2002, publicada el 23 de octubre de 2002 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la nulidad parcial de un acto administrativo se produce cuando el vicio que la causa afecta sólo a una parte de dicho acto y no a su totalidad, siendo necesario que la parte afectada y el resto del acto administrativo sean claramente diferenciables e independizables para que se pueda seccionar sólo la parte que adolece de nulidad.

En dicha resolución se señaló que si bien el supuesto de nulidad parcial no está previsto en el Código Tributario, de acuerdo con lo establecido por la Norma IX de su Título Preliminar, en lo no previsto por dicho cuerpo normativo, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; y, en ese sentido, se aplicó supletoriamente el artículo 224º del Código Civil, de acuerdo al cual la nulidad de una o más de las disposiciones de un acto jurídico no perjudica a las otras, siempre que sean separables, criterio que ha sido recogido actualmente por el numeral 13.2 del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley Nº 27444, que señala que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Igualmente se estableció que la declaratoria de nulidad parcial requiere de tres condiciones que deben presentarse en forma conjunta: i) que el contenido del acto sea divisible en unidades independientes, 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.

Las condiciones señaladas pueden presentarse con ocasión de un requerimiento que exceda los alcances del segundo párrafo del numeral 1 del artículo 62º del Código Tributario, es decir, cuando la Administración Tributaria solicita al contribuyente, en forma conjunta, exhibir, presentar y/o proporcionar documentación y/o información tanto de libros, registros contables y documentos sustentatorios como también informes y análisis relacionados con hechos imponibles, documentos y correspondencia comercial relacionadas con los hechos que determinen tributación, sin otorgar respecto de estos últimos el plazo de ley; concluyéndose que el requerimiento es divisible en función a cada tipo de documento solicitado.

En este supuesto, el vicio de nulidad afecta sólo a la parte del requerimiento referida al informe, análisis y documentación comercial cuya exigencia no se ajusta al plazo de tres días hábiles desde que la notificación del requerimiento produce efecto y la fecha señalada para la entrega de dicha información, por lo que debe entenderse que procede declarar la nulidad parcial del requerimiento cursado por la Administración Tributaria respecto de la solicitud de dicha documentación.

Si bien la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él, también lo es que la teoría de la validez de los actos postula la conservación de actos o actuaciones que si bien están vinculados con el acto nulo su contenido hubiere permanecido igual de repetirse las actuaciones conforme a un acto válido; ello como manifestación del principio de economía procesal, que impone la conservación de los actos o trámites cuyo contenido sería el mismo de repetirse las actuaciones – dilatándose la tramitación, en contra del principio de celeridad y eficacia – para llegar a idénticos resultados.

Son requisitos de la conservación de los actos o actuaciones vinculados a los actos nulos que: a) la nulidad de las actuaciones y actos se sustenten en su vinculación o por proceder directamente de actos



# Tribunal Fiscal

Nº 00148-1-2004

nuos; b) se verifique la inalterabilidad del contenido de los actos posteriores es decir que su contenido hubiera permanecido de no haber devenido nulo el acto inicial, o lo que es lo mismo, que a la luz del expediente sea presumible que los actos que se repitan tendrían el mismo contenido que tienen los actos posteriores al acto declarado nulo; y, c) **No se cause indefensidnal administrado.**

Esto último ha sido recogido actualmente en el numeral 13.3 del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley Nº 27444, que señala que quien declara la nulidad, dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio.

La norma antes descrita resulta aplicable a los actos de la Administración realizados en el procedimiento de fiscalización, pues si bien la Administración a través de los requerimientos **solicita** documentación e información, mediante los **resultados de los requerimientos** dejará constancia de la documentación recibida del deudor, documentos que serán objeto de actuación en tal procedimiento. Por lo que, se puede señalar que si bien los **resultados de los requerimientos** están vinculados a la **solicitud** (de tales requerimientos), ambos actos tienen contenido y finalidades diferentes, así en el primero se solicita documentación sobre la cual la Administración realizará una verificación y en el segundo la Administración dejará constancia de la documentación que recibió, y de ser el caso, del examen de la documentación recibida, resultados que también son comunicados y notificados a los deudores; apreciándose que la solicitud es un acto inicial o instrumental, y que son los resultados de los requerimientos y los actos vinculados a estos últimos los que sustentan, en rigor, los reparos.

Por tanto, aun cuando la solicitud de requerimiento sea nula cuando señale como plazo para la presentación de informes uno menor a tres días hábiles, el resultado del requerimiento, al constituir un acto diferente aunque vinculado a la solicitud del requerimiento, y los actos relacionados a tal resultado, se conservarán cuando sus contenidos hubiesen permanecido iguales de no haberse incurrido en vicio alguno en la solicitud del requerimiento, supuesto último que se cumple cuando en el cierre de requerimiento se deja constancia que la Administración ha admitido la documentación presentada por el deudor, y cuando del expediente se advierta que Bsta meritud dicha información en el procedimiento de fiscalización.

Corresponde resaltar que no habría conciliación del derecho de defensa del deudor en el procedimiento de fiscalización si la documentación presentada por éste, ya sea solicitada por la Administración u ofrecida por el propio contribuyente, es admitida y actuada por la Administración para verificar la determinación de las obligaciones tributarias, y de ser el caso, para sustentar la acotación, cumpliéndose también con el carácter probatorio del procedimiento de fiscalización.

Debe señalarse que lo expuesto precedentemente se afianza aún más, cuando el artículo 217.2º de la Ley del Procedimiento Administrativo General ordena a la autoridad resolutora que de constatar la existencia de una causal de nulidad, además de declarar la nulidad resolverá sobre el fondo del asunto, si cuenta con los elementos suficientes para hacerlo.

Finalmente, cabe indicar que lo expresado anteriormente no resultaría aplicable si con motivo del menor plazo otorgado al contribuyente Bste no presenta la documentación requerida y por dicha circunstancia no se le reciba tal documentación o se le atribuya la comisión de infracciones, toda vez que en tales supuestos se estaría vulnerando su derecho de defensa, debiendo declararse en tales casos la nulidad de los resultados de tal requerimiento, pues se está ante supuestos en que el vicio de forma ha influido decisiva e ilegalmente en el acto de los resultados y definitivamente en los actos de determinación de la deuda tributaria."

**4** Que el criterio del Acuerdo antes citado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10, suscrita con fecha 17 de setiembre de 2002;

Que en tal virtud, aun cuando el plazo en que ha surtido efecto la notificación del Requerimiento 3611 Nº 45482, y la fecha señalada para la presentación de la información respecto del ejercicio 1999, solicitada a la recurrente, es menor a 3 días hábiles, procedería conservar los resultados de dicho requerimiento así



# Tribunal Fiscal

Nº 00148-1-2004

como los actos posteriores que estén vinculados al mismo, si se hubiera dejado constancia en sus resultados, que el deudor tributario presentó la información solicitada y siempre que ésta hubiera sido merituada por la Administración dentro del procedimiento de fiscalización;

Que en el presente caso no se puede determinar si se han cumplido los supuestos indicados, por lo que procede que la Administración emita nuevo pronunciamiento, tomando en cuenta el criterio expuesto en la presente resolución;

Que dado que con el mencionado criterio se varía el establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 04276-1-2003, 031-2-2000, 05138-3-2003 y 04536-2-2003, conforme a lo indicado en el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-01 de 8 de enero de 2004, el acuerdo adoptado se ajusta a lo previsto en el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por lo que corresponde que se emita la resolución de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el Diario Oficial El Peruano;

Con los vocales Cogorno Prestinoni, Lozano Byrne, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli;

RESUELVE:

1.- DECLARAR NULA E INSUBSTANTE la Resolución de Intendencia N° 132-4-00511/SUNAT del 02 de setiembre de 2002, debiendo la Administración proceder conforme a lo expresado en la presente resolución.

2.- DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

“El requerimiento para la presentación de la información detallada en el segundo párrafo del numeral II del artículo 62º del Código Tributario, es nulo en aquellos casos en que el plazo que medie entre la fecha en que la notificación del requerimiento produce efecto, y la fecha señalada para la entrega de dicha información, sea menor a 3 días hábiles. Esto conlleva la nulidad del resultado del requerimiento en el extremo vinculado al pedido de tal información.

No obstante lo expuesto, en el caso que se hubiera dejado constancia en el resultado del requerimiento que el deudor tributario presentó la información solicitada y siempre que ésta hubiera sido merituada por la Administración dentro del procedimiento de fiscalización, procede conservar los resultados de tal requerimiento en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.3º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, así como los actos posteriores que estén vinculados a dicho resultado”.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

Mra. Luis Cogorno  
COGORNO PRESTINONI  
VOCAL PRESIDENTA

Casalino Mannarelli  
CASALINO MANNARELLI  
VOCAL

Lozano Byrne  
VOCAL

Mo. an aldivia  
Secretario Relator  
CM/VLR/13/schl