

Nulidad, sí; revocatoria, no: en resguardo de la seguridad jurídica

Nullity, yes; revocation, no: safeguarding legal certainty

SILVIA LEÓN PINEDO

Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Magíster en Derecho Empresarial por la Universidad de Lima.
Estudios en la Maestría de Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima.
Egresada del Doctorado en Derecho y Ciencias Políticas por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
Profesora en la Maestría de Tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima.
Profesora de Educación Ejecutiva en la Universidad de Lima.
Ex Vocal y Vocal Presidente de diversas Salas del Tribunal Fiscal.

SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. La seguridad jurídica, interés público y autotutela administrativa.
 1. Seguridad jurídica.
 2. Interés público y autotutela administrativa.
- III. La nulidad del acto administrativo.
 1. Concepto de nulidad.
 2. La nulidad en el ordenamiento jurídico tributario peruano.
 3. Consecuencias de la declaratoria de nulidad.
- IV. La revocatoria del acto administrativo.
 1. Consecuencias de la revocatoria.
- V. La nulidad y la revocatoria en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.
 1. Resolución del Tribunal Fiscal N° 7686-1-2019.
 2. Resolución del Tribunal Fiscal N° 2275-5-2020.
 3. Resolución del Tribunal Fiscal N° 4780-1-2020.
 4. Resolución del Tribunal Fiscal N° 6057-10-2017.
 5. Resolución del Tribunal Fiscal N° 14626-10-2011.
 6. Resolución del Tribunal Fiscal N° 3117-1-2012.
- VI. Conclusiones.



RESUMEN:

En el procedimiento tributario, cuando un órgano resolutor opta por la revocatoria y no por la nulidad de un acto administrativo, se lesiona el interés público, menoscabando la seguridad jurídica y generando una mayor litigiosidad en perjuicio del contribuyente, en tiempo y dinero. Este estudio muestra que, en materia tributaria, las consecuencias de ambas categorías son totalmente distintas, resultando fundamental que se declare la nulidad cuando se compruebe la existencia de vicios sustanciales. Se evalúan resoluciones del Tribunal Fiscal para ponderar cuál es la línea que sigue dicho colegiado, constatándose que no en todos los casos se respeta las referidas categorías, lo cual ocasiona demandas de la SUNAT ante el Poder Judicial.

Palabras clave: seguridad jurídica, nulidad, Poder Judicial, predictibilidad, revocatoria, interés público, SUNAT, Tribunal Fiscal.

ABSTRACT:

In tax procedural law, when a resolutive body opts for the revocation and not for the nullity of an administrative act, the public interest is harmed, undermining the legal certainty, and generating a greater litigation at the cost of the taxpayer, both on time and money. This study shows that, on taxation matters, the consequences of both categories are completely different, and it is essential that nullity be declared when the existence of substantial defects is proved. The resolutions of the Peruvian Taxation Tribunal are evaluated to ponder which is the line followed by the collegiate, finding that not in all the cases the referred categories are respected, which results in lawsuits of SUNAT before the Peruvian Judiciary.

Keywords: legal certainty, nullity, Judiciary, predictability, public interest, revocation, SUNAT, Taxation Tribunal.

I. INTRODUCCIÓN

Este artículo analiza la relevancia de la declaratoria de nulidad —en contraposición a la revocatoria del acto administrativo— dentro del procedimiento tributario, en el que debe primar el principio de legalidad.

Cuando un órgano resolutor en el procedimiento tributario opta por la revocatoria y no por la nulidad de un acto administrativo, se lesiona el interés público, menoscabando la seguridad jurídica y generando una mayor litigiosidad en perjuicio del contribuyente. Dado que la Administración Tributaria —mediante la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria — SUNAT—, a su vez, demanda esos fallos ante el Poder Judicial y éste le viene dando la razón, se permite que la Administración pueda, muchos años después, notificar otro acto al contribuyente, generándole mayores costos en tiempo y dinero.

Este trabajo muestra que, en materia tributaria, son totalmente diferentes las consecuencias entre la declaratoria de nulidad y la revocatoria, dado que, en este último supuesto, ya no es posible que la Administración Tributaria emita un

nuevo acto administrativo. En efecto, si la Administración Tributaria notifica al contribuyente una Resolución de Determinación, no puede notificarle otra por el mismo tributo y periodo a fin de efectuar el mayor cobro que considera que procede, en la medida que la determinación del contribuyente no sea correcta. Una situación diferente se produce con la nulidad, ya que, al no existir el acto administrativo, la Administración sí podría notificar otro, exigiendo el cobro de ese tributo mayor que considera que el contribuyente ha omitido.

En algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal —última instancia en el procedimiento tributario— se observa que dicho colegiado, cuando detecta que se ha emitido un acto administrativo que viola la ley, procede a declarar su revocatoria. Esto ha impulsado a la Administración Tributaria a iniciar procesos contenciosos ante el Poder Judicial; quien, después de muchos años, considera que debió declararse la nulidad, generándose así una mayor litigiosidad y un claro perjuicio a los contribuyentes, quienes, varios años después, son notificados con nuevos actos administrativos que determinan una mayor deuda con los correspondientes intereses moratorios.

II. LA SEGURIDAD JURÍDICA, INTERÉS PÚBLICO Y AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA

1. Seguridad jurídica.

Para Del Busto Vargas¹, la seguridad jurídica:

“[e]s un valor que tiene un aspecto objetivo o inmediato, constituido por su colaboración a la creación y mantenimiento del orden social, y otro subjetivo o mediato, que es la confianza que despierta en la persona, en el sentido que sus derechos están tutelados y que, si son vulnerados, hay un poder judicial que los restablecerá.”

Como comenta García Novoa², en un primer momento se consideró que la seguridad jurídica consistía en la propia existencia del derecho a creer que la existencia de un orden jurídico era ya de por sí una garantía de seguridad, en la que Estado y Derecho se identificaban. En la actualidad, queda claro que *“no podríamos hablar de seguridad jurídica como una derivación automática de la existencia de un orden jurídico estatal, sino que la seguridad jurídica requerirá la existencia de un Estado que sea éticamente aceptable”*. Citando a Parejo Alfonso, nos comenta que se puede hablar entonces de una *“seguridad constitucional” que contribuye a una sociedad bien ordenada, entendida como ‘una sociedad y un estado justos’*.

Se debe considerar entonces un Estado de Derecho en el que no solo se recoja la separación de poderes, sino también se comprendan y se respeten los derechos fundamentales de la persona, buscando el interés general de la sociedad; esto es, el bien común. En ese sentido, debe quedar claro que todos los poderes

públicos deben estar sometidos a la ley y al Derecho.

Por ello, García Novoa³ concluye que *“[fue] necesario abandonar la idea de un Estado puramente legal, para pasar a un Estado de Derecho como un Estado inspirado por un conjunto de principios constitucionales, y en el que las normas jurídicas, fruto de la voluntad general, se someten a un canon de ‘razonabilidad’”*.

Pérez Luño⁴ coincide con dichas afirmaciones al indicar que:

“[s]e ha rebasado la tradicional dimensión objetiva de la seguridad, en cuanto elemento informador del ordenamiento jurídico, para extenderla a la esfera subjetiva de los derechos fundamentales. Este nuevo derecho fundamental no supondría solo un límite a la actividad del Estado, una defensa frente a injerencias arbitrarias del poder público, sino que encauzaría la política estatal hacia la obtención de determinados bienes jurídicos directamente vinculados con la libertad y la igualdad de los ciudadanos.”

Un sistema jurídico que respete la legalidad conlleva al funcionamiento ordenado de las instituciones, creando certeza de la norma vigente y expectativas sobre su correcta aplicación, rechazando la arbitrariedad y protegiendo los derechos fundamentales de las personas.

Según lo expuesto, es posible afirmar, sin lugar a dudas, que el Derecho garantiza la seguridad jurídica, y hablar de legalidad implica reconocer un sistema de valores que resulta imprescindible en toda sociedad.

1. Jorge Del Busto Vargas, “El principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 29 (1995): 75.
2. César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid: Marcial Pons, 2000), 24-25.
3. *Ibid.*, 29.
4. Antonio Enrique Pérez Luño, “La seguridad Jurídica en el Estado de Derecho”, *Ius et Praxis* 16 (1990): 38.

Es lo que García de Enterría⁵ denomina “*jurisprudencia de valores, que ve las normas, una por una y todas ellas, no como sistemas formales cerrados y autosuficientes, sino como portadoras de valores de una justicia superior, que dominan su sentido y presiden toda su aplicación*”, agregando que, donde exista:

“una justicia constitucional efectiva, que asegure la primacía normativa de la Constitución, ésta deja de ser vista como una simple articulación formal de poderes para comprenderse como un parámetro de los valores materiales de todo el ordenamiento, lo que opera por sí solo una verdadera conversión (...) de un Estado puramente legal a un Estado ordenado por los principios básicos constitucionales”.⁶

En ese orden de ideas, el acto administrativo tributario debe ser emitido por el funcionario competente, respetando las normas de validez y de eficacia para que surta efectos frente a terceros. Asimismo, el contribuyente debe tener la certeza de que puede contradecir dicho acto cuando afecte de manera ilegal sus derechos, teniendo el convencimiento de que va a ser escuchado por los órganos resolutores respectivos, quienes resolverán su caso de manera motivada y razonable, teniendo en consideración no solo la ley, sino el respeto a los derechos fundamentales de la persona, como el derecho a la intimidad, a la propiedad, a la libertad, a la cosa juzgada, al debido proceso, etc. Cuando ello se ofrece, se reconoce y se propicia la seguridad jurídica.

Los actos administrativos modifican la situación jurídica de los contribuyentes, por lo que resulta trascendental que se emitan respetando la ley; debiendo ser retirado del sistema jurídico aquél que padece de un vicio sustancial, declarándos-

se su nulidad. Solo así habrá certeza y predictibilidad en las instituciones —en especial de los órganos resolutores—, lo que conllevará una mayor seguridad jurídica y un alejamiento de la arbitrariedad.

La arbitrariedad, según Recaséns Siches citado por Del Busto⁷, se pone de manifiesto cuando “*el poder público, con un mero acto de fuerza, salta por encima de lo que es norma o criterio vigente aplicable a un caso concreto y singular, sin responder a una regla general, y sin crear una nueva regla de carácter general que avale la anterior y la sustituya*”.

Coincidimos con los citados autores: lo que se debe evitar es llegar a la arbitrariedad. Ésta no solo se da cuando se traba, por ejemplo, un embargo de manera indebida, sino incluso cuando la Administración Tributaria resuelve sin una adecuada motivación o cuando el órgano resolutor no aplica la ley que corresponde, la aplica incorrectamente o se aleja de algún precedente de manera injustificada.

El artículo primero de nuestra Constitución establece que “*la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado*”. Asimismo, en su artículo 2, numeral 24, expresamente protege la libertad y la seguridad personal.

En materia tributaria, resulta importante destacar el artículo 74 de la Constitución, que fija el concepto de Poder Tributario como el poder de crear, modificar o derogar tributos. También establece quiénes tienen este Poder Tributario en nuestro país y recoge los principios tributarios, como el principio de reserva de la ley, igualdad, el respeto a los derechos fundamentales de la persona y el de no confiscatoriedad.

5. Eduardo García de Enterría, *Reflexiones sobre la Ley y los Principios generales del Derecho* (Madrid: Cuaderno Civitas, 1984), 96.

6. *Ibid.*, 96-97.

7. Jorge Del Busto Vargas, “El principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo”, 76.

Si bien el mencionado artículo no reconoce de modo expreso a la seguridad jurídica como un principio constitucional tributario, el Tribunal Constitucional, supremo intérprete de la Constitución, en diversas sentencias⁸ ha indicado que los principios son conceptos jurídicos indeterminados y que su contenido y alcance, como principios de un Estado de Derecho, se van a ir definiendo en el análisis que se efectúe en cada caso concreto; precisando que la seguridad jurídica se encuentra inmersa en todo el ordenamiento jurídico, sobre todo si se tiene presente que el artículo 43 de la Constitución indica que la República del Perú es democrática, social, independiente y soberana.

En esa línea, el Tribunal Constitucional ha sostenido que el principio de seguridad jurídica forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas —en especial, las de los poderes públicos— frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone *“la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho.”*⁹ El principio *in comento* no solo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los sujetos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos; sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del *status quo*, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para

dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.¹⁰

Fernández Junquera¹¹, citada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00460-Q-2019, señala que:

“[n]o cabe duda de que es la seguridad jurídica el contrapunto de la justicia, pero lo más importante es que no podría ser de otro modo. Pues si, como hemos advertido, el principio de justicia en materia tributaria es un principio constitucional, el mismo solo podía ceder ante otro principio igualmente constitucional, que en último término también atiende a criterios de justicia, como sucede siempre en las normas jurídicas.”

Por tanto, queda claro que, en un Estado de Derecho como el nuestro, se debe procurar el respeto a la ley y al Derecho, desterrando la arbitrariedad. Ello implica, en el tema que nos convoca, que el contribuyente debe saber qué puede esperar de los órganos resolutores en materia tributaria: predictibilidad, certidumbre, estabilidad en sus fallos. Ello le generará la confianza y la seguridad de que sus derechos van a ser protegidos.

En particular, nos interesa analizar el rol que cumplen dichos órganos en el procedimiento contencioso tributario; esto es, si proceden efectivamente a declarar la nulidad de un acto administrativo que contiene un vicio trascendente, o deciden por su revocatoria, manteniendo su vigencia, pero discrepando de la posición asumida por la Administración Tributaria.

En efecto, en dicho procedimiento, los órganos resolutores de primera y segunda instancia deben resolver de acuerdo a ley, respetando los

8. Ver, por ejemplo, las sentencias del Tribunal Constitucional — STC recaídas en los expedientes N° 2727-2002-AA, 2302-2003-AA y 2051-2016-PA. Esta última sentencia es interesante, porque alude a otros conceptos como razonabilidad, legitimidad y celeridad.
9. Sentencia del Tribunal Constitucional español N° 36/1991, fundamento jurídico 5.
10. Cfr. STC recaída en el expediente N° 0016-2002-AI.
11. Manuela Fernández Junquera, La Prescripción de la Obligación Tributaria. *Un Estudio Jurisprudencial* (Navarra: Aranzadi, 2001), 17 y ss.

principios que inspiran nuestra Constitución.¹² Asimismo, los contribuyentes deben estar seguros de que en este procedimiento efectivamente van a obtener una respuesta a sus pretensiones y que sus derechos van a ser respetados. Así, en el caso que el órgano resolutor verifique que el acto administrativo, llámese Resolución de Determinación — RD, Resolución de Multa — RM, Orden de Pago — OP, Resolución de Intendencia — RI, etc., ha sido emitido en violación de la ley y, por tanto, debe expulsarlo del ordenamiento jurídico.

2. Interés público y autotutela administrativa.

Conforme se ha indicado, la Administración Pública tiene la potestad de emitir actos administrativos.¹³ Dichos actos se consideran válidos desde su emisión¹⁴ y surten efectos frente a terceros con su notificación.¹⁵ Mediante estos actos la Administración puede, unilateralmente, crear, modificar o extinguir derechos u obligaciones en los administrados hasta que —si fuera el caso— se declarasen nulos. Uno de los requisitos que deben cumplir estos actos para que sean válidos es la finalidad pública.

Según Huerta Ochoa¹⁶:

“[e]l interés público es un concepto abstracto cuya aplicación a casos concretos ha de determinarse y transformarse en decisiones jurídicas. La precisa definición del interés público o general se constituye en garantía de los intereses individuales y de los colectivos simultáneamente, y se concreta en normas protectoras de bienes jurídicos diversos que imponen límites a la actuación pública y privada.”

El artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General — LPAG exige que el acto administrativo cumpla determinados requisitos de validez, siendo uno de ellos que deba ser emitido teniendo en consideración la finalidad pública. Así, de acuerdo con el numeral 3 del mencionado artículo 3, *“el acto administrativo debe adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor”*.

El último párrafo del artículo IV del Título Pre-

12. Nos estamos refiriendo, claramente, a aquellos temas que no impliquen un pronunciamiento sobre derechos constitucionales —los que pueden ser materia de pronunciamiento en la vía administrativa—, ya que el Tribunal Fiscal, segunda y última instancia en el procedimiento contencioso tributario administrativo, no goza de la facultad de aplicar el control difuso —ver la STC recaída en el expediente N° 04293-2012-PA—. Dichas pretensiones podrán hacerse valer en un proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial —artículos 157 y siguientes del Código Tributario—.

13. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:
“Artículo 1.- Concepto de acto administrativo
1.1 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”.

14. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:
“Artículo 8.- Validez del acto administrativo
Es válido el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico”.

15. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:
“Artículo 16.- Eficacia del acto administrativo
16.1 El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo”.

16. Carla Huerta Ochoa, “El concepto de interés público y su función en materia de seguridad nacional”, en: *Seguridad Pública: Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, eds. Germán Cisneros y Jorge Fernández Ruiz (México D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007), 134.

liminar del Código Tributario también alude al interés público al establecer que *“en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”*.

Es importante que los actos emitidos por las administraciones tributarias consideren el interés público. Esto significa, por ejemplo, que, si bien dichas administraciones necesitan recaudar para tener ingresos para cumplir sus fines, el acto administrativo que emitan no debe dejar de lado la finalidad pública: de ninguna manera debe prevalecer el interés particular que pudiera tener algún funcionario de dicha entidad.

Según se observa, a la Administración Pública se ha otorgado una potestad bastante amplia, ya que, una vez emitido y notificado el acto administrativo, éste comienza a surtir efectos, modificando la situación jurídica del administrado, no siendo necesario que dicho acto sea avalado o confirmado por alguna otra instancia, como por ejemplo el Poder Judicial.

Al explicar en qué consiste este privilegio, García de Enterría¹⁷ nos indica que los *“actos de la Administración constituyen verdaderos títulos ejecutivos sin necesidad de declaración judicial al respecto (...). La Administración no necesita acudir a los Tribunales en juicio ejecutivo para obtener la ejecución de sus títulos ejecutivos, de sus actos”*.

Para Parejo¹⁸, la Administración Pública *“debe servir con objetividad el interés general, actuando siempre con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, y sus actos gozan, por ello, de la presunción de validez, siendo inmediatamente ejecutivos”*.

Asimismo, a la Administración Pública, incluida la Administración Tributaria, se ha otorgado un privilegio que va más allá de la facultad de poder emitir actos administrativos. Se le ha concedido la oportunidad de volver sobre sus pasos con el fin de revisar los actos administrativos que hubiera emitido, sin necesidad de acudir a la vía judicial, en aras de resguardar el debido cumplimiento de la legalidad. Este privilegio se conoce como autotutela de la Administración Pública.

En el campo tributario, la Administración Tributaria puede emitir diversos actos administrativos, cada uno de ellos con una función diferente, expresamente regulada en el Código Tributario. Entre los actos administrativos que puede emitir dicha Administración se encuentran las RD, las cuales dan fin a la fiscalización realizada por la Administración Tributaria.

Tengamos presente que, en nuestro país, la mayoría de los tributos son autoliquidables; es decir, es el propio contribuyente quien, en un primer momento, efectúa la determinación del tributo e informa a la Administración Tributaria de dicha determinación, a través de la presentación de una declaración jurada. La Administración puede revisar esa declaración en un plazo determinado por el Código Tributario —plazo de prescripción— y, producto de ese examen, efectuado en un procedimiento de fiscalización, integral o parcial, notifica al contribuyente una RD que podría contener una mayor, menor o igual deuda tributaria que la considerada por el contribuyente en su declaración jurada. Si esta determinación implicara el pago de un mayor tributo, entonces, juntamente con la RD, procederá a notificarle una RM por el tributo dejado de pagar.¹⁹

17. Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo* (Madrid: Editorial Civitas, 1998), 43.

18. Luciano Parejo Alfonso, Antonio Jiménez Blanco y Luis Ortega Álvarez, *Manual de Derecho Administrativo* (Barcelona: Editorial Ariel, 1990), 508.

19. Así, lo establece el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Dicho artículo faculta la emisión de Resoluciones de Multa en otras situaciones que no son materia de estudio en el presente artículo.

Otro acto administrativo que puede emitir la Administración Tributaria es la OP.²⁰ En este caso, a diferencia de la RD, la Administración debe respetar la determinación efectuada por el contribuyente y solo puede exigirle el tributo declarado, pero no pagado.

Si bien estos actos administrativos son válidos desde su emisión y producen efectos legales desde su notificación, es evidente, sin embargo, que la actuación administrativa no solo no está exenta de incurrir en infracción del ordenamiento jurídico, sino que no es infrecuente que ello ocurra. Por ello, la Administración Tributaria tiene la posibilidad de revisar dichos actos con el fin de confirmar su correcta emisión; caso contrario, proceder a declarar su nulidad y expulsarlos del mundo jurídico.

Igualmente, el contribuyente tiene el derecho a impugnar —contradecir— dichos actos ante la misma entidad que los emitió o ante alguno de sus superiores jerárquicos²¹ y solicitar, de ser el caso, su nulidad cuando considere que dicho acto contiene un vicio sustancial insalvable.

Es por ello que resulta sumamente importante que los órganos resolutores revisen ese acto administrativo verificando y declarando su nulidad cuando no haya sido emitido válidamente; esto es, deben expulsarlo del mundo jurídico y no simplemente revocarlo. En la medida en que cumplan ese rol de manera consciente y responsable estarán ayudando a que se cumpla la finalidad pública para la cual fueron creados.

Adicionalmente, al reconocer el vicio sustancial en la vía administrativa, estarán impidiendo que sea la Administración Tributaria quien, muchos años después, obtenga esa nulidad en la vía judicial con un claro perjuicio al contribuyente, quien finalmente podría recibir otro acto

administrativo por el mismo tributo y periodo, pero con mayores intereses moratorios y después de haber litigado muchos años ante el Poder Judicial, habiendo asumido costos adicionales en tiempo y asesoría.

Por tanto, la Administración Tributaria debe actuar siempre sometida a la ley y al Derecho. Su rol principal es servir en forma eficiente al interés público y, por ello, el contribuyente requiere tener la certeza de que los órganos resolutores aplicarán la norma de manera correcta, resultando por ello importante que se conozcan los criterios que vayan expidiendo dichos órganos resolutores²²; lo cual, además, permitirá que el contribuyente los tenga presente y los pueda invocar correctamente, lo cual ayuda a cumplir con el principio de predictibilidad, lo que a su vez otorga mayor seguridad jurídica al administrado y le evita una mayor litigiosidad.

Según lo hemos explicado, los actos administrativos tributarios como RD, RM u OP se presumen válidos y se aplican inmediatamente, pudiendo incluso presentarse la situación que los mayores tributos liquidados o las sanciones impuestas sean exigidos por la Administración Tributaria, al considerar la existencia de una deuda exigible.

En tal sentido, resulta importante resaltar la facultad de estos órganos de poder revisar la legalidad de los actos administrativos sin necesidad, en un primer momento, de acudir a la vía judicial.

Teniendo en consideración lo expuesto, se hace necesario dilucidar, en el caso específico de la materia tributaria, si esta primera revisión que se efectúa en la vía administrativa, en efecto lleva a la expulsión del acto administrativo del mundo jurídico, cuando se presenten vicios

20. Ver el artículo 78 del Código Tributario.

21. Cfr. Eloy Espinoza-Saldaña Barrera, "Recursos administrativos: Algunas consideraciones básicas y el análisis del tratamiento que les ha sido otorgado en la Ley N° 27444", *Derecho y Sociedad* 20 (2003): 109.

22. Según el artículo 154 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal puede emitir jurisprudencia de observancia obligatoria, que luego se publica en el Diario Oficial El Peruano para conocimiento general.

sustanciales, lo cual ayudaría a una mayor seguridad jurídica y a una menor litigiosidad.

III. LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO

1. Concepto de nulidad.

El régimen de invalidez de los actos administrativos tiene una importancia capital dado que la actuación administrativa no está exenta de incurrir en transgresión del ordenamiento jurídico, lo que podría acarrear la existencia de un vicio del acto administrativo que afectará su validez; produciendo como consecuencia jurídica su nulidad o anulabilidad, según sea la gravedad de la afectación. El vicio muy leve no afecta su validez, sin perjuicio de la responsabilidad del funcionario público.

Según Dromi²³, *“hay una relación de causa a efecto entre vicios y nulidades. Precisamente la nulidad es la consecuencia jurídica que se impone ante la transgresión al orden jurídico. Las nulidades actúan como antibióticos de la juridicidad, para el saneamiento del anti-derecho. Son un resultado obligatorio del antecedente: los vicios jurídicos.”*

Danós Ordóñez²⁴ refiere que la doctrina administrativa considera que existen dos grados de nulidad, según sea la afectación al ordenamiento jurídico: la nulidad absoluta —o de pleno derecho— y la nulidad relativa —o anulabilidad—. El citado autor agrega que acto administrativo “inválido” *“sería aquél en el que existe discordancia entre el acto y el ordenamiento jurídico y por tanto es un acto ilegal.”*

Según Sánchez Pichardo²⁵, si bien los funcionarios públicos están facultados a emitir actos administrativos, éstos podrían emitirse violando la ley, afectando de manera sustancial el ordenamiento jurídico, por lo que pueden ser declarados nulos al no estar cumpliendo con la voluntad del legislador.

Es por ello que se puede hablar de un acto que, al ser contrario a la ley, violenta el sistema jurídico, por lo que debe ser expulsado de éste; resultando la figura de la nulidad de vital importancia.

En efecto, el fundamento de la nulidad de pleno derecho del acto administrativo consiste en el interés público. Se considera que la gravedad de los vicios que la determinan trasciende más allá de la esfera personal del contribuyente afectado y al de la propia Administración, siendo de alcance general. Es por ello que incluso el “consentimiento” del interesado no puede convalidar un acto administrativo nulo.

En ese sentido, al ser la nulidad de pleno derecho considerada de orden público, implica que pueda ser declarada de oficio por la propia Administración Tributaria que emitió el acto y también, qué duda cabe, por los órganos resolutores, en primera y segunda instancia, aun en el supuesto de que nadie —ni siquiera el supuesto sujeto afectado— haya solicitado esa declaración a lo largo del procedimiento contencioso tributario iniciado contra el acto administrativo²⁶; postura diferente a otros temas de menor trascendencia, los cuales, para

23. Roberto Dromi, *Derecho Administrativo* (Buenos Aires: Gaceta Jurídica, 2005), 373.

24. Jorge Danós Ordoñez, “Régimen de la Nulidad de los Actos Administrativos en la nueva Ley N° 27444, de Procedimiento Administrativo General” en: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (Lima, Editorial Ara, 2003), 33.

25. Alberto Sánchez Pichardo, *Los medios de impugnación en materia administrativa* (México: Editorial Porrúa, 2006), 109.

26. Sucede, por ejemplo, cuando el contribuyente impugna la Resolución de Determinación por temas de fondo, como el mérito probatorio de las pruebas presentadas o la interpretación incorrecta de la norma. Sin perjuicio de ello, el Tribunal Fiscal podría declararla nula si verifica la existencia de un vicio de validez en su emisión, como la violación al debido procedimiento o la falta de motivación.

el legislador, deben ser planteados en la etapa correspondiente.²⁷

Connotaciones diferentes tiene la revocatoria del acto administrativo tributario —la que bloquea la emisión de otro acto por el mismo tributo y periodo—, lo que revisaremos más adelante.

2. La nulidad en el ordenamiento jurídico tributario peruano.

El Código Tributario es la norma que nos informa sobre los principios, fundamentos y procedimientos que regulan la materia tributaria. No obstante, cuando se presenta un vacío normativo procede acudir, entre otros, a los principios administrativos.²⁸ Esto implica que los órganos resolutores en materia tributaria²⁹ deben acudir a la LPAG.

El artículo IV de la LPAG recoge los principios

aplicables a un procedimiento administrativo, entre otros, el principio de legalidad³⁰ y el de predictibilidad.³¹ Asimismo, la LPAG define el concepto de acto administrativo y establece cuáles son sus requisitos de validez y desde cuando surte efectos. Así, el acto administrativo es válido desde su emisión y surte efectos frente a terceros con su notificación.

El hecho de que el acto administrativo se presume válido significa que seguirá surtiendo efectos, modificando o reconociendo derechos al administrado, hasta que sea declarado nulo.³² Por ello, resulta sumamente importante identificar claramente si ese acto administrativo ha nacido o no con algún vicio trascendente; y, si ello fuera así, expulsarlo del mundo jurídico.

La declaratoria de nulidad es una potestad que le ha sido otorgada a la Administración con el fin de revisar si los actos administrativos contienen un vicio sustancial que determine su expul-

27. Ver, al respecto, el artículo 147 del Código Tributario.

28. Así lo indica artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario: *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”*.

29. Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario:
*“Artículo 53.- Órganos resolutores
 Son órganos de resolución en materia tributaria:
 1. El Tribunal Fiscal.
 2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.
 3. Los Gobiernos Locales.
 4. Otros que la ley señale”*.

30. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:
*“Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo (...)
 1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.”*

31. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:
*“Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo (...)
 1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima.- La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.”*

32. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:
*“Artículo 9.- Presunción de validez
 Todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda”*.

sión del ordenamiento jurídico antes de que sus efectos ocasionen perjuicios en los derechos de los administrados.

En materia tributaria, es el Código Tributario el que establece los supuestos en los que cabe declarar la nulidad del acto administrativo; no obstante, dicho cuerpo normativo no regula los alcances y efectos de la nulidad del acto administrativo. Por ello, cuando se analiza este tema siempre se debe acudir a la LPAG a fin de efectuar una interpretación sistemática.

Según nuestra LPAG, la declaratoria de nulidad del acto administrativo la debe realizar el superior jerárquico³³, tiene efectos retroactivos³⁴ a la fecha del acto y se admite que el acto pueda solo ser parcialmente declarado nulo.³⁵

Los supuestos que permiten declarar nulo un acto administrativo tributario se encuentran expresamente recogidos en el artículo 109 del Código Tributario, el cual expresamente indica que:

“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

sea contrario 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.
(...)”*

Si el contribuyente no está conforme con el acto administrativo notificado por la Administración Tributaria que le impone, por ejemplo, un mayor tributo o una sanción, puede impugnarlo utilizando los recursos que el Código Tributario le permite, iniciando así un procedimiento tributario, siendo función del órgano resolutor revisar la legalidad de dicho acto administrativo incluso si ello no hubiera sido invocado por el propio contribuyente.

En efecto, en este procedimiento el órgano resolutor tiene el deber positivo de administrar justicia, conforme a las normas y principios aplicables a todo procedimiento administrativo; siendo el bien jurídico que se debe proteger justamente la administración de justicia basada en la ley y en el Derecho.

En líneas generales, el procedimiento contencioso tributario tiene dos etapas³⁶: la reclamación —primera instancia— en la cual el órgano resolutor es la misma administración tributaria —por ejemplo, la SUNAT o alguna Municipalidad— y, la apelación —segunda y última instancia— ante el Tribunal Fiscal³⁷, órgano colegiado

33. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:

“Artículo 11.- Instancia competente para declarar la nulidad

11.2. La nulidad de oficio será conocida y declarada por la autoridad superior de quien dictó el acto (...).”

34. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:

“Artículo 12.- Efectos de la declaración de nulidad

12.1 La declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto (...).”

35. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:

“Artículo 13.- Alcances de la nulidad (...)

13.2 La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula (...).”

En igual sentido, se pronuncia el artículo 109 del Código Tributario.

36. Salvo el caso de órganos sometidos a jerarquía, según el artículo 124 del Código Tributario.

37. Ver, al respecto, los artículos 98 al 101 del Código Tributario.

conformado por funcionarios del Ministerio de Economía y Finanzas — MEF que resuelven los expedientes tributarios a nivel nacional.

De acuerdo con lo que hemos venido informando, en el ejercicio de este deber de revisión de los actos administrativos, nos centraremos en analizar la facultad que tienen los órganos resolutores de declarar la nulidad de los referidos actos administrativos en oposición a su revocatoria; y cómo deben ejercer esta facultad cuando verifican que, efectivamente, el acto administrativo ha sido emitido sin respetar la ley.³⁸

Un acto administrativo que contiene vicios flagrantes de nulidad no puede seguir acarreamo consecuencias jurídicas. Si la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal comprueban que algún acto administrativo tributario incurre en los supuestos de nulidad, recogidos en el artículo 109 del Código Tributario³⁹, deben declararlo nulo; y, si no lo hacen, motivar adecuadamente expresando las razones de tal decisión.

Es importante precisar que, en materia tributaria, no existe un procedimiento de nulidad; por lo que si el contribuyente considera que el acto administrativo tributario que se le ha notificado es nulo, debe invocarlo como un argumento dentro de su recurso de reclamación y/o apelación, pudiendo efectuarlo en cualquier etapa del procedimiento.⁴⁰

Dado que la declaratoria de nulidad debe ser efectuada por el superior jerárquico, el ente llamado a declarar la nulidad de un acto administrativo tributario —por ejemplo, de una RD—

notificado por la Administración Tributaria es la misma SUNAT de oficio o, cuando emita, en primera instancia, la RI que resuelva el reclamo interpuesto por el contribuyente contra dicho valor; o, el Tribunal Fiscal cuando el contribuyente, habiendo iniciado un procedimiento contencioso en contra del referido acto administrativo, no hubiera obtenido un fallo de la Administración Tributaria reconociendo tal vicio en primera instancia resolviendo su recurso de reclamación y, por lo tanto, hubiera decidido apelar ante el Tribunal Fiscal.

3. Consecuencias de la declaratoria de nulidad.

Una de las principales consecuencias en materia tributaria respecto de la declaratoria de nulidad del acto administrativo está relacionada con la facultad que tiene la Administración Tributaria para modificar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente mediante una RD. La nulidad se retrotrae al momento en que se produce el vicio sustancial.

Así, si bien el contribuyente cumple con presentar su declaración jurada en la que determina el impuesto a pagar por determinado periodo, esta declaración puede ser revisada por la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización en el que podría determinar una mayor deuda tributaria, notificando al contribuyente una RD. Esta facultad de determinación solo puede ser ejercida por la Administración dentro del plazo de prescripción recogido en el Código Tributario⁴¹; vencido éste, ya no podría determinar una mayor deuda tributaria.

38. En ese sentido, el presente artículo no pretende analizar todo el fenómeno de la nulidad, sino centrarse en el cumplimiento del artículo 109 del Código Tributario, en contraposición con la revocatoria; no abordando, por ejemplo, el tema de la conservación del acto administrativo cuando haya habido una causal de nulidad.

39. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal nos informa que la causal más utilizada es la referida a la violación del debido procedimiento, recogida en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

40. Ver, al respecto, el artículo 110 del Código Tributario.

41. Los plazos de prescripción de la facultad de determinación de la obligación tributaria se encuentran regulados en el Código Tributario. Un tema importante está vinculado con la causal de suspensión de la prescripción cuando se declare la nulidad del acto administrativo, el cual no es materia de este artículo.

Asimismo, la Administración Tributaria solo puede emitir un único acto administrativo — una RD— por tributo y periodo.⁴² Esto significa, por ejemplo, que si la SUNAT notifica al contribuyente una RD por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, ascendente a S/ 1,000.00, ya no le podrá emitir otra RD por el mismo impuesto y periodo —2019— pretendiendo determinar una mayor deuda. Esto permite que el contribuyente pueda ir cerrando periodos; caso contrario, estaría con la incertidumbre que le vuelvan a reliquidar nuevamente un tributo que ya fue revisado, determinado y pagado.

Imaginemos que el referido contribuyente interpuso un recurso de reclamación contra la citada RD que determinó un mayor impuesto a pagar, el cual fue declarado infundado por la SUNAT en primera instancia, por lo que el contribuyente apela la referida resolución ante el Tribunal Fiscal. Al resolver dicho recurso, el colegiado podría declarar la nulidad de la RD, al haber constatado la falta de un requisito de validez —como, por ejemplo, la motivación—. En este escenario, y de no haber prescrito la facultad de determinación de la SUNAT, ésta podría volver a emitir otra RD, por el mismo tributo y periodo, efectuando la determinación de una mayor deuda tributaria, distinta a la declarada por el contribuyente en su declaración jurada.

Ello es así, porque la declaratoria de nulidad se retrotrae a la fecha en que se cometió el vicio sustancial —en el caso planteado, la falta de motivación—; al no existir la primera RD, la SUNAT podría válidamente notificar una nueva que, en estricto, sería la primera y la única que existiría.

No obstante, si el Tribunal Fiscal decide revocar y dejar sin efecto la RD, entonces la SUNAT ya no podría emitir otro acto administrativo —otra RD— pretendiendo cobrar un —supuesto— mayor impuesto debido por el contribuyente, en la medida que, según se ha indicado, las normas tributarias solo permiten que se emita una

sola RD por tributo y periodo, y la revocatoria no implica la expulsión del acto administrativo del mundo jurídico.

Del mismo modo, la declaratoria de nulidad de un acto administrativo implica la de los sucesivos actos vinculados a él. Por ello, si por ejemplo el Tribunal Fiscal considerase que el vicio se ha cometido en la etapa de fiscalización, dado que el requerimiento notificado por la SUNAT solicitando documentación al contribuyente violó el debido procedimiento, queda claro que, además del requerimiento, sería nula la RD que consideró como fundamento del reparo lo consignado en los resultados de dicho requerimiento, y también la resolución de la SUNAT que se pronunció sobre el reclamo iniciado por el contribuyente respecto de dicha RD.

Según lo expuesto, resulta sumamente importante, en aras de la seguridad jurídica, que los órganos resolutores procedan a declarar la nulidad del acto administrativo en todos los casos en los que en el expediente quede claro que se ha presentado alguno de los supuestos de nulidad. De ninguna manera se puede permitir que actos emitidos de manera ilegal, presentando vicios calificados como sustanciales o trascendentes, sigan surtiendo efectos. Ello se daría, por ejemplo, cuando se ha violado el debido procedimiento o el acto se ha emitido sin la debida motivación o sin respetar la finalidad pública; lo que, sin lugar a dudas, termina afectando los derechos de los contribuyentes.

La declaratoria de nulidad, cuando se constate la existencia de un vicio sustancial, contribuirá a una mayor predictibilidad y, como lo hemos venido sosteniendo, a una mayor seguridad jurídica, buscando tutelar los derechos de los contribuyentes y desterrar la arbitrariedad y una mayor litigiosidad.

Como lo vamos a verificar, el Tribunal Fiscal declara la nulidad de un acto administrativo aun

42. Claramente, nos estamos refiriendo a la determinación integral del impuesto. Excepcionalmente, la Administración Tributaria solo podría efectuar una determinación complementaria, adicional a la notificada, si acredita estar en alguno de los supuestos recogidos en el artículo 108 del Código Tributario.

cuando no haya sido invocado por ninguna de las partes en el procedimiento tributario. Ello es posible dado que, siendo el superior jerárquico, tiene el deber de revisar, en última instancia, los actos administrativos emitidos y notificados al contribuyente.

IV. LA REVOCATORIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO

El artículo 214 del TUO de la LPAG considera la revocación como una potestad que genera la extinción de actos administrativos con fundamento en razones de oportunidad, mérito o conveniencia por causa de interés público.⁴³

Para Morón Urbina⁴⁴, la revocación consiste en:

"[L]a potestad excepcional que la ley confiere a la Administración Pública para que, de manera directa, de oficio y mediante un nuevo acto administrativo pueda modificar, reformar o sustituir —total o parcialmente—, o simplemente extinguir los efectos jurídicos futuros de un acto administrativo generado conforme a derecho —válido y eficaz— fundándose en la necesidad de adecuarse a una necesidad extrínseca y posterior: el interés público sobreviviente."

En la STC recaída en el expediente N° 01127-2013-PHD, el voto del Magistrado Vergara Gottelli nos explica la diferencia entre revocatoria y nulidad de la siguiente manera:

"(...) la revocatoria está referida a un error en el razonamiento lógico jurídico -error iudicando o error en el juzgar-, correspondiéndole al superior la corrección de dicho razonamiento que se reputa como errado."

El instituto de la nulidad en cambio suele definirse como la sanción de invalidación que la ley impone a determinado acto procesal iniciado, privándolo de sus efectos jurídicos por haberse apartado de los requisitos o formas que la ley señala para la eficacia del acto."

Según lo expuesto, la nulidad es una potestad otorgada a la Administración. Entiéndase ésta como un deber dado que debe ejercer siempre que se encuentre ante un acto que padezca de vicios trascendentes que perjudiquen el interés público. En cambio, la revocación constituye una facultad discrecional que la Administración puede actuar invocando las razones recogidas en el artículo 214 de la LPAG.

La nulidad tiene efectos *ex tunc*, esto es, se retrotrae a la fecha de expedición del acto invalidado o a la fecha de la comisión del vicio sustancial; mientras que la revocación es de índole constitutiva y solo surte efectos a futuro o *ex nunc*. Ello acarrea consecuencias importantes en materia tributaria.

1. Consecuencias de la revocatoria.

Las consecuencias de la nulidad y de la revo-

43. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:

"Artículo 214.- Revocación

214.1 Cabe la revocación de actos administrativos, con efectos a futuro, en cualquiera de los siguientes casos:

214.1.1 Cuando la facultad revocatoria haya sido expresamente establecida por una norma con rango legal y siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicha norma.

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.

La revocación prevista en este numeral solo puede ser declarada por la más alta autoridad de la entidad competente...".

44. Juan Carlos Morón Urbina, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (Lima: Gaceta Jurídica, 2019), 177.

catoria en materia tributaria son totalmente diferentes.

La nulidad implica que el acto administrativo no existió y, en consecuencia, la Administración Tributaria podría volver a emitir otro acto por el mismo tributo y periodo, en la medida que no hubiera prescrito su facultad de determinación. En cambio, ello no será posible en la revocatoria.

En efecto, la revocación priva de efecto jurídico al acto administrativo, el cual no puede volver a expedirse, por lo que recobra vigencia la situación jurídico-tributaria del contribuyente tal como estaba configurada antes de la emisión del acto; esto es, válida la declaración presentada por el contribuyente.

Así, si el Tribunal Fiscal concluyera que procede la revocatoria del acto administrativo —por ejemplo, de la RD— que determinó una mayor deuda tributaria respecto de un periodo y de un tributo, entonces la Administración Tributaria ya no podría emitir otra RD exigiéndole al contribuyente el pago de una mayor deuda por dicho tributo y periodo, siendo que lo determinado y pagado por éste, en base a la declaración jurada presentada, estaría correcto.

Es importante resaltar que el Tribunal Fiscal ha aprobado un Glosario de Fallos⁴⁵ que, en muchos casos, ayuda al contribuyente a conocer el tipo de fallo que puede obtener en la resolución de su caso; esto es, contribuye a la predictibilidad, y, en consecuencia, a una mayor seguridad jurídica.

Dicho Glosario de Fallos precisa cuándo procede resolver declarando la nulidad o revocando el acto administrativo. Así, en el acápite 23 nos señala que la revocatoria procederá cuando la apelada no se encuentra conforme a ley no existiendo causales de nulidad; y, en los numerales 31 y 32 sobre los casos de determinación sobre base presunta, existiendo o no causal

para efectuar dicha determinación, ésta procede cuando no se ha seguido el procedimiento establecido.

La posición asumida por el Tribunal en estos dos últimos casos se aleja de los conceptos revisados. Según hemos manifestado, cuando no se cumple lo expresamente establecido en la ley, lo que procede es declarar la nulidad del acto administrativo. Este tema ha sido materia de análisis por el Poder Judicial, conforme lo veremos en el siguiente punto.

V. LA NULIDAD Y LA REVOCATORIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

Pasaremos a revisar algunos fallos del Tribunal Fiscal con el fin de comprobar si efectivamente, en los casos en los que considera que el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria ha violado la ley, éste procede a declarar su nulidad, en aplicación del artículo 109 del Código Tributario.

1. Resolución del Tribunal Fiscal N° 7686-1-2019.

El contribuyente alegó que, en el procedimiento de fiscalización parcial iniciado por la SUNAT respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, ésta no respetó las reglas establecidas por el Código Tributario y por el reglamento de fiscalización, al haberle requerido fuera del plazo de ley que desvirtuara las observaciones efectuadas a los gastos considerados para efectos de la determinación de su impuesto.

Asimismo, indicó que la SUNAT consideró indebidamente el resultado de los referidos requerimientos como sustento de los reparos recogidos en la RD, lo que resultó en un mayor impuesto a pagar. En su recurso de reclamación, el contribuyente había manifestado que dichos requerimientos no podían sustentar los reparos recogidos en la RD en la medida de que habían

45. Acta de Reunión de la Sala Plena N° 2019-13, del 25 de marzo, por el que se aprueba el Anexo I del Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal. Lo referido a la revocatoria y a la nulidad se encuentran recogidos en los numerales 23-37 y 62-81, respectivamente. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2016/anexo/anexo1.pdf

sido expedidos fuera de los plazos establecidos por la ley, lo que configuraba una violación al debido procedimiento y, por lo tanto, encuadraba como un supuesto de nulidad recogido en el artículo 109 del Código Tributario.

El Tribunal Fiscal dio la razón al contribuyente al verificar que, efectivamente, los requerimientos mediante los cuales la SUNAT le había requerido que desvirtuara los reparos habían sido notificados fuera de los plazos establecidos, por lo que se había violado el debido procedimiento. En tal sentido, al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario⁴⁶, declaró la nulidad de los referidos requerimientos y, en consecuencia, de la RD y de la Resolución de Intendencia —que resolvió el reclamo— en dicho extremo, al estar estrechamente vinculados con dichos requerimientos.

Coincidimos con la posición asumida por el Tribunal Fiscal ya que, efectivamente, la SUNAT excedió sus facultades para la realización de una fiscalización parcial al notificarle al contribuyente —fuera del plazo otorgado por la ley— requerimientos en los que le exigía que cumpliera con presentar determinadas pruebas. Dado que el contribuyente no presentó las pruebas requeridas al haber sido solicitadas de manera extemporánea, la Administración Tributaria le acotó el pago de un mayor impuesto. Según se verifica, el vicio se produjo en la etapa de fiscalización, lo que conllevó a que, además de la nulidad de los requerimientos, también se declarara la nulidad de los sucesivos actos administrativos vinculados a ellos, como lo fueron la RD y la Resolución de Intendencia que resolvió el reclamo.

Se verifica la existencia de un error de la SUNAT en el cómputo de los plazos utilizados por solicitar información, resultando importante el pronunciamiento del Tribunal Fiscal ya que permi-

tirá que dicha entidad corrija su actuación; y, de considerarlo conveniente para el interés público, emita otro acto administrativo, esta vez cumpliendo todos los requisitos que exige la ley.

Este criterio debe ser tomado en consideración por la SUNAT en el futuro a fin de evitar al contribuyente mayores gastos y pérdida de tiempo; coadyuvando a la seguridad jurídica al exigir el cumplimiento del debido procedimiento.

2. Resolución del Tribunal Fiscal N° 2275-5-2020.

En la RD notificada al contribuyente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, la SUNAT reparó como venta gravada el retiro de bienes efectuado por el accionista mayoritario de la empresa, considerando que la transferencia debió realizarse a valor de mercado reconocido en la escritura pública de aporte de bienes dentro de un bloque patrimonial efectuado en una reorganización simple realizada al amparo de la Ley General de Sociedades. Asimismo, la Administración Tributaria validó la deducción considerada por el contribuyente del costo computable de los referidos bienes, a fin de determinar la renta neta gravable. El contribuyente impugnó el tipo de cambio aplicado por la SUNAT.

En la etapa de reclamo, ejerciendo su facultad de reexamen, la SUNAT modificó su posición y consideró que el valor de mercado de los referidos bienes debía ser el valor de los bienes considerado en la tasación efectuada por la empresa en dicho ejercicio —monto menor al considerado en la RD—; y, adicionalmente, emitió la Resolución de Intendencia desconociendo el costo computable, con lo cual se incrementó la renta neta gravable y el impuesto a pagar por el contribuyente.

46. Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario:

“Artículo 109.- Nulidad y anulabilidad de los actos

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

2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior (...).”

Es por ello que el contribuyente apeló ante el Tribunal Fiscal de la referida resolución, manifestando que el Impuesto a la Renta solo gravaba la ganancia obtenida en las transferencias y no los ingresos brutos, por lo que se debía reconocer la deducción del costo computable. Agregó que, en el retiro de bienes, la norma solo buscaba colocar al transferente en posición de igualdad con aquél que transfería bienes a título oneroso, recibiendo un precio equivalente al de valor de mercado. Por último, en aplicación de los principios de predictibilidad y confianza legítima, sostuvo que la referida Resolución de Intendencia era nula pues utilizó indebidamente su facultad de reexamen para desconocer el costo computable de los bienes transferidos.

Por su parte, la SUNAT insistió en que no debía considerarse la deducción del costo computable de los bienes transferidos.

El Tribunal Fiscal confirmó como valor de mercado el de la tasación realizada por el Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú. Asimismo, indicó que, tratándose de activos que eran materia de retiro —en aplicación del artículo 31 de la Ley del Impuesto a la Renta— procedía la deducción del costo computable; agregando que, dado que en la instancia de reclamación la SUNAT desconoció el costo computable de los bienes transferidos, efectuó un nuevo reparo, excediendo las facultades otorgadas por el artículo 127 del Código Tributario⁴⁷ que regula la facultad de reexamen de las Administraciones Tributarias. En tal sentido, consideró que la Administración Tributaria prescindió del procedimiento legalmente establecido; por lo que, en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procedió a declarar la nulidad de la resolución emitida por la SUNAT en dicho extremo.

Nuestro Código Tributario otorga a la Administración Tributaria la facultad de reexaminar la RD emitida a fin de que pueda volver a revisar los reparos considerados en ella, e incluso para poder incrementarlos. No obstante, dicha facultad no incluye la posibilidad de que adicione un nuevo reparo que no hubiera sido considerado en la RD; situación que, según las resoluciones revisadas, se verifica cuando la Administración Tributaria resuelve los reclamos.

En el caso analizado, en la resolución que resolvió el reclamo, la SUNAT desconoció la deducción del costo de los bienes que ya había admitido en la fiscalización y en la RD; por lo que, válidamente, el Tribunal Fiscal le indicó que ello equivalía a efectuar un nuevo reparo y, por lo tanto, que había excedido su facultad de reexamen, violando el debido procedimiento.

El Tribunal Fiscal viene emitiendo pronunciamientos en los que explica en qué consiste la facultad de reexamen. Cuando la Administración Tributaria excede dicha facultad, como en el caso que nos ocupa, declara nulo dicho extremo del acto administrativo, restableciendo de esa manera el derecho conculcado del contribuyente, en aras de la seguridad jurídica.

3. Resolución del Tribunal Fiscal N° 4780-1-2020.

En la RD, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la SUNAT reparó los gastos deducidos en dicho ejercicio por el contribuyente vía declaración jurada al considerar que, de acuerdo al criterio de lo devengado, correspondían ser deducidos recién en el ejercicio 2009.

No obstante, en la Resolución de Intendencia que resolvió el reclamo, la Administración Tributaria indicó que el contribuyente no contaba

47. Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario:

“Artículo 127.- Facultad de reexamen

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos”.

con los comprobantes de pago exigidos para poder deducir el gasto.

El Tribunal Fiscal consideró que la Administración Tributaria modificó el reparo utilizando en forma indebida su facultad de reexamen ya que, al variar el fundamento del reparo de fiscalización, excedió las facultades otorgadas por el artículo 127 del Código Tributario; por lo que, en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del mencionado cuerpo legal y del acápite 76 del Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal, declaró nula la resolución emitida por la Administración en este extremo.

El cambio de fundamento realizado por la SUNAT en la etapa de reclamo no es aceptado por el Tribunal Fiscal porque excede su facultad de reexamen. Efectivamente, la Administración se estaría alejando del reparo efectuado producto del procedimiento de fiscalización —devengo de gastos— para “incorporar” uno nuevo —contar con comprobante de pago—, lo que afecta el debido procedimiento y, en consecuencia, el derecho de defensa del contribuyente.

Es importante resaltar el hecho de que el Tribunal Fiscal haya aprobado un Glosario de Fallos que, en muchos casos, ayuda al contribuyente —y también a los órganos resolutores— al conocer el tipo de fallo que puede obtener en la resolución de su caso; esto es, contribuye a la predictibilidad, y, en consecuencia, a una mayor seguridad jurídica.

4. Resolución del Tribunal Fiscal N° 6057-10-2017.

La SUNAT determinó que el contribuyente debía un mayor Impuesto a la Renta, correspondiente al ejercicio 2001, al considerar como ventas omitidas las diferencias detectadas entre las compras registradas por el contribuyente y las ventas informadas por su proveedor a la SUNAT, mediante Declaración Anual de Operaciones con Terceros y verificadas mediante el cruce de información realizado por la SUNAT al referido proveedor. En la RD, la Administración asignó a la diferencia encontrada un valor de venta,

determinando así el importe de las supuestas ventas e ingresos omitidos y el tributo omitido.

El Tribunal Fiscal consideró que el procedimiento seguido por la SUNAT fue incorrecto porque asumió que las diferencias de las compras detectadas fueron ventas por el contribuyente en el año 2001; sin embargo, el Tribunal no pudo constatar esta afirmación, ya que en el expediente no se apreciaba documentación que acreditara la realización de las citadas ventas ni que la SUNAT hubiera realizado alguna verificación que acreditara que el contribuyente efectivamente transfiriera los bienes adquiridos de su proveedor a terceros, por lo que estas “ventas” no constituían un hecho conocido directamente por la SUNAT sino que, por el contrario, fueron estimadas en razón a omisiones en el registro y declaración de las compras del contribuyente, procedimiento que no se ajustaba a una determinación sobre base cierta ni se sustentaba en un método razonable.

No obstante, a pesar de que el Tribunal Fiscal llegó a la conclusión de que la SUNAT había efectuado un procedimiento indebido al determinar mayores ingresos gravados, no declaró nula la RD, sino que procedió a revocarla; esto es, no la expulsó del mundo jurídico, sino que la mantuvo, pero sin posibilidad de que la Administración Tributaria pudiera cobrar el mayor monto de impuesto acotado, dado que consideró que su posición no estaba debidamente sustentada.

No declarar la nulidad de la RD cuando se verifica que se ha transgredido el ordenamiento jurídico genera inseguridad jurídica y perjudica la predictibilidad del sistema, propiciando mayor litigiosidad, lo que debe ser evitado. Se observa que, en casos como el presente, es la SUNAT quien acude al Poder Judicial, solicitando la nulidad de la resolución.

5. Resolución del Tribunal Fiscal N° 14626-10-2011.

En esta resolución se constata que, ante un caso de determinación sobre base presunta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, la SUNAT no

siguió el procedimiento establecido en los artículos 93 y 95 de la Ley del Impuesto a la Renta para determinar el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares a ser aplicado a la empresa contribuyente; dado que, si bien efectuó la comparación con tres empresas similares, solo lo hizo respecto de un ejercicio gravable y no consideró como mínimo dos ejercicios gravables como establecía la norma. El Tribunal Fiscal revocó la RD y no declaró su nulidad.

Según hemos podido verificar en situaciones similares referidas a la determinación sobre base presunta, el Tribunal Fiscal viene considerando, en aplicación de su Glosario de Fallos, que procede la revocatoria y no la nulidad de la RD a pesar de que la SUNAT no ha seguido el procedimiento legalmente establecido. Consideramos que ello no es correcto y va contra lo expresamente regulado en el artículo 109 del Código Tributario.

Resulta importante tener en cuenta la posición asumida por la Corte Suprema en estos casos; la que incluso ha exhortado al Tribunal Fiscal a cambiar su Glosario de Fallos —referido en el siguiente acápite del presente artículo—, posición con la que estamos de acuerdo.

6. Resolución del Tribunal Fiscal N° 3117-1-2012.

La SUNAT requirió al contribuyente que exhibiera sus libros y registros contables correspondientes al ejercicio 2003, lo que éste no cumplió; efectuando la Administración una determinación del Impuesto a la Renta sobre base presunta, de acuerdo al artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta, que la facultaba a determinar la obligación tributaria considerando diferencias de inventarios, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos.

De acuerdo a la ley, al efectuar este procedimiento, la SUNAT debía calcular la rentabilidad del contribuyente sobre la base de índices ex-

traídos de terceras empresas o negocios similares a él, trabajados sobre la base de la actividad del contribuyente, teniendo en consideración una muestra representativa y la experiencia estadística recogida de las actividades de la misma empresa, no pudiendo utilizar información de manera arbitraria; esto es, la SUNAT debía considerar criterios como el giro del negocio, volúmenes de venta, patrimonio, ubicación geográfica, etc. Asimismo, según la norma, debía considerar la información de dos ejercicios gravables.

Según informa esta resolución, en el presente procedimiento, la SUNAT consideró el índice de rentabilidad de la actividad económica realizada por el contribuyente, considerando una rentabilidad promedio en relación con tres empresas con similar giro de negocio. No obstante, para determinar la renta neta, la SUNAT solo consideró la información de un ejercicio gravable y no dos, concluyendo el Tribunal Fiscal que el procedimiento para determinar los ingresos presuntos utilizado por la SUNAT no se ajustaba a ley, procediendo a revocar la Resolución de Intendencia y a dejar sin efecto la RD.

Se observa que el Tribunal Fiscal, a pesar de reconocer que hubo una violación al debido procedimiento, no declaró la nulidad de la RD, sino que la revocó; no permitiendo que la SUNAT pudiera emitir otra RD. Es por ello que la SUNAT inició un proceso contencioso-administrativo en el que, tras las instancias correspondientes, la Corte Suprema emitió la Casación N° 28055-2017-Lima⁴⁸ dándole la razón; esto es, indicando que se estaba ante un caso de nulidad y no de revocatoria.

En esta sentencia, la Corte analiza los conceptos de revocar y de nulidad desde el punto de vista administrativo, procesal y procedimental concluyendo que el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad de la RD y no su revocatoria, precisando que lo recogido en el Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal en tal sentido no es correcto, exhortándolo a su modificación.

48. Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 7 de agosto de 2019.

Por tanto, en el año 2019, tras varios años de litigio, la SUNAT podría, de no encontrarse prescrita su facultad de determinación, volver a emitir otra RD por el Impuesto a la Renta del año 2003 y pretender cobrarle al contribuyente dicho tributo con los intereses moratorios y sanciones, lo que atenta sobremanera la seguridad jurídica. La Corte Suprema exhortó al Tribunal Fiscal a que revisara su Glosario de Fallos a fin de evitar estas situaciones.

Este fallo nos permite resaltar el problema que se viene generando cuando, en la vía administrativa, se decide por la revocatoria y no por la nulidad en un supuesto en que cabe tal declaratoria. Actualmente, la SUNAT procede a demandar ante el Poder Judicial todas las resoluciones en las que, aplicando su Glosario de Fallos, el Tribunal revoca y no declara la nulidad de la RD, aun cuando el mismo reconoce que se ha violado el debido procedimiento. La posición de la Corte Suprema es clara en el sentido de que lo que procede es la nulidad. En tal sentido, se está generando más litigiosidad y perjuicio al contribuyente quien, después de muchos años, podría ser notificado con una RD por el supuesto tributo omitido.

VI. CONCLUSIONES

a) Son totalmente diferentes las consecuencias de la declaratoria de nulidad y la revocatoria de un acto administrativo tributario, dado que en este último supuesto la Administración Tributaria ya no puede emitir un nuevo acto administrativo. Res-

petar dichas categorías propicia el respeto a la finalidad pública y a la seguridad jurídica como parte inherente del Estado Constitucional de Derecho.

- b) Los órganos resolutores de la Administración Tributaria deben declarar la nulidad de todo acto administrativo que viole el ordenamiento jurídico en interés del orden público —que exige que sean eliminados—, independientemente de la etapa en que se hubiera detectado el vicio, cuya gravedad determina su nulidad *ipso iure*. Ello ayudará a una menor litigiosidad en beneficio de los contribuyentes.
- c) El Tribunal Fiscal, órgano resolutor en segunda y última instancia en el procedimiento contencioso tributario, viene ejerciendo esta labor de manera meritoria y constante, incluso cuando el contribuyente no invoca la nulidad del acto administrativo.
- d) No obstante, se verifica que, en algunos casos —determinación sobre base presunta— dicho colegiado revoca los actos administrativos en vez de declararlos nulos, a pesar de haber constatado la violación al debido procedimiento, por lo que la SUNAT viene demandando dichas resoluciones del Tribunal Fiscal ante el Poder Judicial, generando mayor litigiosidad y mayores costos al contribuyente en clara afectación a la seguridad jurídica.
- e) Se recomienda que el Tribunal Fiscal modifique los acápite 31 y 32 de su Glosario de Fallos en aras de una mayor seguridad jurídica y predictibilidad.