

# El Peruano

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

AÑO DEL BUEN SERVICIO AL CIUDADANO

Miércoles 29 de noviembre de 2017

## JURISPRUDENCIA

Año XXVI / N° 1066

7979

### TRIBUNAL FISCAL

#### TRIBUNAL FISCAL N° 10072-10-2017

(El tachado de los datos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10072-10-2017) se sustenta en lo dispuesto en el artículo 85° del Código Tributario, referente a la reserva tributaria)

**EXPEDIENTE N°** : 1998-2014  
**INTERESADO** : [REDACTED]  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Ica  
**FECHA** : Lima, 15 de noviembre de 2017

**VISTÁ** la apelación interpuesta por [REDACTED] con R.U.C. N° [REDACTED] contra la Resolución de Intendencia N° 1050140001959/SUNAT de 29 de noviembre de 2013, emitida por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0008658 a 102-003-0008688, emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011, Tasa Adicional del 4,1% de febrero, marzo, mayo y octubre a diciembre de 2011, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N° 102-002-0008173 a 102-002-0008192, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175°, el numeral 5 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

#### CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que se ha vulnerado su derecho al debido procedimiento, pues ninguno de los resultados de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización cumplen con lo establecido en el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, al no señalar el carácter de la fiscalización, es decir, si se trata de una fiscalización parcial o definitiva, por lo que los valores impugnados se encuentran viciados de nulidad.

Que agrega que la exposición de motivos del citado reglamento indica que el objetivo de la mencionada norma es otorgar transparencia a las fiscalizaciones que la SUNAT realiza beneficiando a los sujetos potenciales de un procedimiento de fiscalización, sustentándose en los principios de simplicidad, predictibilidad y debido procedimiento, de allí que los resultados de los requerimientos emitidos deben cumplir con los requisitos de validez establecidos.

Que añade que la Ley del Procedimiento Administrativo General precisa que constituyen vicios que causan la nulidad de los actos administrativos, aquéllos que contravienen las normas reglamentarias o la omisión de alguno de los requisitos de validez y que en el curso del procedimiento de fiscalización se van sucediendo diversos actos, teniendo cada uno de ellos carácter independiente, por lo que cada uno de ellos debe cumplir con los requisitos de validez. Refiere que al no especificar los mencionados resultados de los requerimientos el tipo de fiscalización que se venía realizando, no puede determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos y brindar un mínimo de certeza a la recurrente.

Que mediante escritos ampliatorios, la recurrente reitera los argumentos antes mencionados con relación a la nulidad de fiscalización materia de autos.

Que la Administración señala que si bien los resultados de los requerimientos emitidos durante la fiscalización no consignan el carácter definitivo o parcial de ésta, ello no afecta de manera esencial el procedimiento, al habersele comunicado a la recurrente tal carácter con la Carta N° 120101191120-01 SUNAT y los requerimientos emitidos durante la fiscalización, en tal sentido, dicha omisión es subsanable, sustentándose en lo establecido en el numeral 14.2.3 del artículo 14° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Que manifiesta que los reparos efectuados al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, que dieron lugar a la emisión de las resoluciones de determinación impugnadas, así como las sanciones impuestas se ajustan a ley.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Carta N° 120101191120-01 SUNAT y Requerimiento N° 1022130000017, notificados con arreglo a ley el 11 de enero de 2013 (fojas 581 a 587, 629 y 630), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, siendo que como resultado de dicho procedimiento emitió las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0008658 a 102-003-0008688; así como las Resoluciones de Multa N° 102-002-0008173 a 102-002-0008192 (fojas 838 a 902).

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los citados valores han sido emitidos con arreglo a ley.

Que sin embargo, previamente al análisis mencionado, corresponde emitir pronunciamiento respecto de la nulidad alegada por la recurrente en sus recursos de reclamación y apelación (fojas 706 a 720 y 1123 a 1180), basada en que los resultados de los requerimientos de fiscalización fueron emitidos incumpliendo lo establecido en el artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, al no consignar como requisito mínimo de validez si correspondían a una fiscalización parcial o definitiva.

Que sobre el particular, de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0008658 a 102-003-0008688 y sus respectivos Anexos se aprecia que fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011, Tasa Adicional del 4,1% de febrero, marzo, mayo y octubre a diciembre de 2011, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, señalando como sustento los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 y sus resultados (fojas 838 a 879).

Que las Resoluciones de Multa N° 102-002-0008173 a 102-002-0008179, 102-002-0008182, 102-002-0008183 y 102-002-0008188 a 102-002-0008192 fueron giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0008658, 102-003-0008659, 102-003-0008665 a 102-003-0008669, 102-003-0008672, 102-003-0008675, 102-003-0008676, 102-003-0008677 y 102-003-0008683 a 102-003-0008685 (fojas 881 a 885, 891, 892 y 895 a 902).

<sup>1</sup> Asimismo, emitió los Requerimientos N° 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 (fojas 557, 561, 565, 566, 573 a 575), notificados conforme a ley el 21 y 30 de enero, 7 de febrero y 13 de marzo de 2013 (fojas 558, 562, 567 y 576).

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa N° 102-002-0008180, 102-002-0008181 y 102-002-0008184 a 102-002-0008187, se observa que fueron giradas por la infracción tipificada en los numerales 2 y 5 del artículo 175° y el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, sustentándose en los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 y sus resultados (fojas 886 a 889, 893 y 894).

Que al respecto, conforme la recurrente señala, lo reconoce la propia Administración y se verifica en esta instancia, en los Resultados de los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 (fojas 530, 531, 533 a 546, 559, 563, 568 a 570 y 577 a 579), no aparece consignado el carácter de la fiscalización practicada a la recurrente, remitiéndose a la Orden de Fiscalización N° 120101191120, de cuya revisión se aprecia que constituye un documento interno que no ha sido notificado a la recurrente.

Que en tal sentido, corresponde determinar si se cumple con el dato mínimo previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", cuando los documentos emitidos durante el procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos mediante los que se dio inicio a dicho procedimiento.

Que a tal efecto, se consideró necesario llevar el mencionado tema a conocimiento de la Sala Plena de este Tribunal, habiéndose suscitado dos interpretaciones:

1. Se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información. La cual a su vez dio lugar a dos sub-propuestas:

1.1. Para tal efecto, los anotados documentos deben remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización.

1.2. Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento<sup>2</sup>.

2. No se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información.

Que mediante Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-19 de 7 de noviembre de 2017, se ha adoptado la interpretación contenida en la sub-propuesta 1.2., esto es:

*"Se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información.*

*Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento<sup>3</sup>.*

Que los fundamentos del citado criterio son los que se reproducen a continuación:

De acuerdo con el artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Dicho artículo fue modificado por el Decreto Legislativo N° 1113<sup>4</sup>, añadiéndose que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podría ser definitiva o parcial. Al respecto, se indica que la fiscalización será parcial cuando se revise

parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

La citada norma prevé que en el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión y b) Aplicar lo dispuesto por el artículo 62°-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo<sup>5</sup>.

De otro lado, mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, publicado el 29 de junio de 2007, se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, regulándose, entre otros aspectos, los documentos a ser emitidos por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización, sus requisitos y sus fines.

El artículo 1 de dicho reglamento<sup>6</sup>, define al procedimiento de fiscalización como el procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento. Asimismo, define al procedimiento de fiscalización parcial como aquel en el que la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

El primer párrafo del artículo 1° del citado reglamento prevé que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento y que de notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Por su parte, el artículo 2°<sup>7</sup> dispone que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas.

En relación con los datos mínimos que deben consignar dichos documentos, el inciso f) del anotado artículo 2°, establece que las cartas, los requerimientos, los resultados del requerimiento, las actas y otros documentos emitidos por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización deben indicar como dato mínimo el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización<sup>8</sup>.

De otro lado, en lo que respecta a los fines de los referidos documentos, el artículo 3° del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, establece que a través de las cartas, la SUNAT comunicará al sujeto fiscalizado, entre otros, que será objeto de un procedimiento de fiscalización, el carácter parcial o definitivo del procedimiento, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento. Se agrega que tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar.

El artículo 4° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, prevé que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. Se señala además que también, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de

<sup>2</sup> Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo o parcial de la fiscalización.

<sup>3</sup> Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo o parcial de la fiscalización.

<sup>4</sup> Publicado el 5 de julio de 2012.

<sup>5</sup> También se prevé que iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1) del artículo 62°-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

<sup>6</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012.

<sup>7</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012.

<sup>8</sup> Dicho artículo, fue modificado nuevamente por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016, manteniéndose lo previsto en cuanto a la indicación del carácter de la fiscalización.

fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario.

Conforme con dicha norma, el requerimiento, además de lo establecido por el artículo 2°, deberá indicar lo siguiente: i) El lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con dicha obligación, ii) Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial, los aspectos a fiscalizar, iii) Tratándose del requerimiento de la ampliación de la fiscalización parcial, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el sujeto fiscalizado, iv) Tratándose del primer requerimiento de la fiscalización definitiva producto de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a uno definitivo, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el sujeto fiscalizado.

Por su parte, el artículo 5° del anotado reglamento dispone que mediante actas, el agente fiscalizador dejará constancia de la solicitud a que se refiere el artículo 7° y de su evaluación así como de los hechos constatados en el procedimiento de fiscalización excepto de aquellos que deban constar en el resultado del requerimiento.

En relación con el resultado del requerimiento, el artículo 6° del citado reglamento señala que es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y que también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Sobre el particular, se aprecian casos en los que si bien los documentos emitidos en el procedimiento de fiscalización, tales como los requerimientos y sus resultados, no indican expresamente si la fiscalización es parcial o definitiva, se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información, por lo que debe analizarse si en dichos casos se ha dado cumplimiento a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 2° del anotado reglamento.

*Como se ha indicado, el artículo I del citado reglamento de fiscalización define al procedimiento de fiscalización como al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.*

*Cabe indicar que en diversas resoluciones de este Tribunal, como la N° 10907-5-2008<sup>9</sup>, se ha señalado que el procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actuaciones procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente, y pudiendo este último, a su vez, originarse en un sub procedimiento específico.*

En tal sentido, el procedimiento de fiscalización es un procedimiento administrativo que tiene por finalidad establecer si los administrados han determinado correctamente sus obligaciones tributarias y si vienen cumpliendo sus obligaciones formales relacionadas con ellas.

*De otro lado, siendo la facultad de fiscalización discrecional, debe considerarse que conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en el caso de ejercerse una facultad discrecional, se deberá optar por la decisión administrativa que se considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la Ley.*

*Por su parte, según la Norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que contempla, entre otros, al 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. Asimismo, conforme con el principio del debido procedimiento, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, entre otros.*

*En efecto, las facultades discrecionales también deben ejercerse dentro del marco que establece la ley y en función de lo que es conveniente para el interés público, lo que excluye la posibilidad de que los funcionarios actúen de forma arbitraria, dado que en todo momento deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados.*

A efecto del presente análisis, es pertinente considerar lo previsto por el punto 1.10 del numeral 1) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, que recoge el principio de eficacia, según el cual, los sujetos del procedimiento

administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados. A ello se agrega que en todos los supuestos de aplicación de este principio, la finalidad del acto que se privilegie sobre las formalidades no esenciales deberá ajustarse al marco normativo aplicable y su validez será una garantía de la finalidad pública que se busca satisfacer con la aplicación de este principio.

Sobre el particular, MORÓN URBINA señala que este principio consiste en hacer prevalecer el cumplimiento de los fines y objetivos de los actos y hechos administrativos sobre formalidades no relevantes y que correctamente entendida, no es una regla jurídica con contenido sustancial que permita su aplicación inmediata ni tampoco una técnica administrativa que lo haga asumible, sino más bien una calidad axiológica alcanzada, que supone un juicio sobre los resultados de la actuación administrativa<sup>10</sup>.

El citado autor explica que debe considerarse que todo procedimiento administrativo es instrumental, esto es, no es un fin en sí mismo y que los actos del procedimiento administrativo tienen por finalidad servir a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general. Por ello, en el procedimiento deben hacerse prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre la realización de formalismos que no incidan en su validez, ni determinen aspectos importantes en la decisión final, disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados. En ese sentido, el principio de eficacia no puede menos que servir de base para otros principios netamente procesales como el informalismo a favor del administrado y la verdad material. Pero también se deriva que las partes deben hacer prevalecer el cumplimiento de fines y objetivos de los actos y hechos administrativos sobre las formalidades no relevantes, aplicando criterios de economía y flexibilidad a favor del administrado<sup>11</sup>.

En el presente caso, como se ha señalado, el procedimiento de fiscalización consiste en una ordenación de actuaciones procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, por lo que dicho principio es aplicable y en tal sentido, en el procedimiento de fiscalización debe hacerse prevalecer el cumplimiento de la finalidad de los documentos que emita la Administración y del procedimiento de fiscalización sobre formalismos que no incidan en su validez, ni determinen aspectos importantes en la decisión final, ni disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión al administrado.

En virtud de lo expuesto, si bien en el supuesto analizado los documentos emitidos en el procedimiento (tales como los demás requerimientos y sus resultados) no indican expresamente el carácter definitivo o parcial de la fiscalización, se remiten a un documento y/o documentos notificados previamente mediante los que ya se ha comunicado dicho carácter, por lo que el requisito analizado se entendería cumplido vía remisión, en aplicación del principio de eficacia. De esta forma se haría prevalecer el cumplimiento de la finalidad del documento y del procedimiento sobre el mencionado formalismo, siendo que al tratarse de un dato ya comunicado, la remisión no incidiría en su validez, no disminuiría aspectos importantes en la decisión final, ni disminuiría las garantías del procedimiento, ni causaría indefensión a los administrados.

No obstante, a tal efecto, corresponde determinar el documento al que deben hacer remisión.

Al respecto, de las normas citadas se aprecia que los documentos emitidos por la Administración durante el procedimiento tienen fines distintos. En el caso de la carta, se comunican los aspectos generales de la fiscalización, como son, el hecho mismo de ser objeto de un procedimiento y su carácter, los agentes fiscalizadores (o su remplazo o la inclusión de nuevos agentes), los periodos o tributos, los aspectos a fiscalizar (en el caso de la fiscalización parcial) y, de ser el caso, la ampliación del procedimiento, la suspensión de los plazos de fiscalización y la prórroga así como cualquier otra información que deba notificarse al sujeto fiscalizado siempre que no deba estar contenida en los demás documentos regulados por los artículos 4°, 5° y 6°. En cambio, los requerimientos y sus resultados están relacionados con la documentación e

<sup>9</sup> Así también, véase las RTF N° 18713-5-2011, 18708-8-2012, 04524-1-2014, 00980-10-2015, 03152-4-2015, 00558-3-2016, entre otras.

<sup>10</sup> En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 79.

información que debe ser exhibida o presentada por el sujeto fiscalizado, su análisis, la sustentación legal y/o documentaria respecto de observaciones e infracciones imputadas, las conclusiones del procedimiento, entre otros puntos.

Sobre el particular, si bien por naturaleza, la carta de presentación es el documento que tiene por finalidad comunicar al administrado que será objeto de un procedimiento de fiscalización y si esta será parcial o definitiva, lo relevante en el supuesto analizado es que el administrado ya ha tomado conocimiento de dicho carácter mediante la notificación de un documento anterior, esto es, ya sea mediante la anotada carta de presentación o el primer requerimiento<sup>12</sup>. Por tal motivo, el debido procedimiento y su derecho de defensa no son transgredidos si los demás documentos emitidos en la fiscalización se remiten a cualquiera de ellos.

Cabe precisar que en el caso de la fiscalización parcial, conforme con el artículo 61° del Código Tributario, la Administración debe comunicar al administrado, "al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión", siendo que, según lo dispone el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el procedimiento se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento.

Por tanto, atendiendo a las normas citadas, según las cuales, el inicio del procedimiento se produce cuando surte efecto la notificación de ambos documentos, en la medida en que éstos contengan el dato a que hace referencia el inciso f) del artículo 2° del anotado reglamento<sup>13</sup>, se considera válido que los demás documentos que se emitan durante la fiscalización se remitan a uno u otro, dado que en aquéllos se comunicó el carácter de la fiscalización, en cumplimiento del referido artículo 61°, que dispone que ello debe ser puesto en conocimiento "al inicio del procedimiento".

En tal sentido, si los demás documentos se remiten a dicha carta o al primer requerimiento y además cumplen con sus propios requisitos<sup>14</sup> y finalidad, no incidirá en su validez el hecho de no indicarse en ellos expresamente si la fiscalización es parcial o definitiva puesto que dicha circunstancia ya fue comunicada, siendo que ello además no determina aspectos importantes en la decisión final, no disminuye las garantías del procedimiento, ni causa indefensión a los administrados, por lo que la actuación procedimental será válida.

Por tanto, se concluye que se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información. Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento<sup>15</sup>.

Que es preciso indicar que el criterio adoptado en el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-19 de 7 de noviembre de 2017 tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que de otro lado, cabe señalar que el primer párrafo del artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-19 de 7 de noviembre de 2017, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que siendo que en el presente caso, los Resultados de los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 emitidos durante el procedimiento de fiscalización y en los que se

sustentan los valores impugnados no consignan el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, ni se remiten a la Carta N° 120101191120-01 SUNAT o al primer requerimiento, en aplicación del criterio contenido en el precitado acuerdo, no cumplen con el dato mínimo previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que en tal sentido, se verifica que la Administración ha prescindiendo del procedimiento legal establecido, por lo que en virtud del numeral 2 del artículo 109° del anotado código, procede declarar la nulidad de los Resultados de los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206; y en aplicación del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>16</sup>, declarar la nulidad de los valores impugnados, así como la nulidad de la apelada.

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

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

#### RESUELVE:

1. Declarar **NULOS** los Resultados de los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206, **NULAS** las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0008658 a 102-003-0008688, así como las Resoluciones de Multa N° 102-002-0008173 a 102-002-0008192 y **NULA** Resolución de Intendencia N° 1050140001959/SUNAT de 29 de noviembre de 2013.

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

*"Se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información.*

*Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento<sup>17</sup>.*

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

GUARNÍZ CABELL  
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN  
VOCAL

MÁRQUEZ PACHECO  
VOCAL

Quintana Aquehua  
Secretaria Relatora

<sup>11</sup> Al respecto, véase MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2011, Lima, p. 83.

<sup>12</sup> Debe precisarse que no se considerará cumplido el requisito si el documento se remite a la orden de fiscalización, puesto que se trata de un documento interno que no es notificado al administrado.

<sup>13</sup> De lo que además depende su validez.

<sup>14</sup> Como se ha indicado, por ejemplo el artículo 4° del citado reglamento dispone que el requerimiento debe cumplir requisitos adicionales a los establecidos por el artículo 2°, como por ejemplo, indicar el lugar y fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo requerido.

<sup>15</sup> Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo o parcial de la fiscalización.

<sup>16</sup> Según el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

<sup>17</sup> Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo parcial de la fiscalización.