

## NULIDAD DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL PERÚ AÑO 2018 - 2019

José Paredes Soldevilla  
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras - Universidad de San Martín Porres  
<https://orcid.org/0000-0002-7187-5926>  
jparedess@usmp.pe

Cristian Yong Castañeda  
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras - Universidad de San Martín Porres  
<https://orcid.org/0000-0001-7621-9576>  
cyongc@usmp.pe  
DOI: [doi.org/10.24265/afi.2022.v13n1.08](https://doi.org/10.24265/afi.2022.v13n1.08)

Recibido: 22 de mayo del 2022

Aprobado: 26 de setiembre del 2022

### RESUMEN

**Objetivo:** Determinar cuáles son los factores que vulneran el derecho de defensa de los contribuyentes y el principio de legalidad.

**Método:** La investigación tiene como objetivo explorar y utilizar un enfoque cualitativo, incluido un análisis descriptivo de la información disponible públicamente de los organismos: Administración Tributaria, Tribunal fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional. La estrategia de investigación cualitativa es un estudio de casos porque analiza las decisiones emitidas por estos organismos, ya que no existe una base de datos sobre la nulidad de las liquidaciones tributarias efectuadas por los contribuyentes; primero, a una instancia administrativa y segundo, a una instancia judicial. Asimismo, también busca medir las variables del estudio a través de un enfoque cuantitativo mediante la aplicación de encuestas y la determinación de la Chi Cuadrada.

**Resultados:** La correcta cuantificación de la deuda tributaria debe cumplir con requisitos de procedimiento, competencia, y de forma establecidos en el ordenamiento jurídico. La complejidad del régimen jurídico de las liquidaciones tributarias genera denuncias que arriban en una nulidad o anulabilidad de estas.

**Conclusiones:** Se concluye que el origen de la nulidad de pleno derecho en las liquidaciones tributarias ha sido desigual en la jurisprudencia. Que las liquidaciones tributarias que se enmarquen en una acción delictiva imputable al órgano que ha dictado la liquidación concurre la causa de nulidad. Son nulas las liquidaciones tributarias que hayan sido emitidas sin atender a los procedimientos o reglas esenciales legalmente instaurados para la formación de la voluntad de los órganos deliberantes. Las liquidaciones tributarias efectuadas contrarias a los pronunciamientos o sentencias con el objetivo de eludir son nulas de pleno derecho. Son nulas las liquidaciones al amparo de normas inválidas que no forman parte del ordenamiento jurídico, por su inconstitucionalidad e ilegalidad. La anulabilidad es declarada por la Administración Tributaria. El principio de legalidad es uno de los más valiosos de nuestro sistema jurídico e influye en la Administración Tributaria a aplicar sin establecer el alcance de la norma bajo el criterio que manda la ley.

**PALABRA CLAVE:** Liquidación tributaria, principio de legalidad, nulidad, procedimiento contencioso tributario y proceso contencioso administrativo.

### ABSTRACT

**Objective:** To determine which are the factors that vulnerate the defense right of the contributor and legality principle.

**Method:** The investigation has as objective to explore and use a qualitative focus, including a descriptive analysis of the available information publicly of the organisms. Tax Administration, Tax Court, Judiciary Power and Constitutional Court. The qualitative investigation strategy is a study of cases because It analyzes the decisions issued by these organisms, since there is no database on the nullity of tax settlements made by contributors; first, to an administrative instance and; then, to a judicial instance. Likewise, through the survey, relevant information has been obtained and the Chi Square has been applied as well.

**Results:** The correct quantification of the tax debt should achieve requirements of procedure, competition, and of form stablished in the legal system. The complexity of the legal regime of tax settlements generates complaints that arrive in a nullity or annulment of these.

**Conclusions:** It is concluded that the origin of the nullity of full right in tax settlements has been uneven in the jurisprudence. That the tax settlements that are part of a criminal action attributable to the institution that has issued the settlement concurs the cause of nullity. Tax settlements that have been issued without attending to the procedures or essential rules legally established for the formation of the will of the deliberative institutions are null and void. Tax settlements made contrary to pronouncements or rulings with the aim of evading are null and void. Liquidations are null and void as well under invalid regulations that are not part of the legal system, due to their unconstitutionality and illegality. The nullity is declared by the tax administration. The principle of legality is one of the most valuable in our legal system and influences the Tax Administration to apply without establishing the scope of the rule under the criteria mandated by Law.

**KEYWORDS:** Tax settlement, legality principle, nullity, contentious tax procedure and contentious administrative process.

## INTRODUCCIÓN

La eficiencia y la eficacia administrativa en el contexto tributario y la rigidez de la Administración Tributaria han puesto de manifiesto la vulneración del principio de legalidad en el marco de la determinación de la deuda tributaria, es decir, liquidación tributaria enfocada al procedimiento administrativo de cuantificación del tributo, en concordancia con su facultad de recaudación, determinación y fiscalización. Ello con la finalidad de determinar cuáles son los factores que vulneran el derecho de defensa de los contribuyentes.

Las liquidaciones tributarias fijan la cuantía de la prestación tributaria a ingresar o a devolver. Por otro lado, la determinación tributaria es el acto de carácter administrativo en el que una norma jurídica individualizada y específica es insertada en el conjunto sistemático de leyes y normas.

Como acto jurídico, puede ser realizado de parte o de oficio. De parte, cuando es efectuado por el sujeto pasivo la determinación de la obligación tributaria siguiendo todo un conjunto de procedimientos, en este contexto

referido a la autodeterminación. De oficio, realizado a iniciativa del acreedor tributario, concretamente por la Administración Tributaria ante el incumplimiento por parte del administrado previa fiscalización.

En la liquidación tributaria se aprecia aquella que tiene como base fundamental el principio de capacidad contributiva considerando la riqueza económica real del administrado y la ausencia de pruebas que deberían estar en poder del administrado, es decir determinación sobre base cierta y sobre base presunta respectivamente.

Esto no enerva que pueda ser impugnada, que sin duda podría obtenerse un pronunciamiento administrativo o judicial.

### **Código Tributario**

El artículo 87° del Código Tributario dentro de los dieciséis numerales a que hace alusión no considera la liquidación tributaria como uno de sus deberes que tiene incidencia en el comportamiento del deudor tributario.

### **Ley de Procedimiento Administrativo General**

Es válido un acto administrativo cuando se encuentre conforme a Derecho, según lo establecido en el artículo 8° de la Ley N° 27444, siendo los requisitos: Competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y procedimiento regular. Consideramos de importancia la motivación señalada en su artículo 3°, en consonancia con el artículo 103° del Código Tributario que señala: “los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos”.

Al respecto, el profesor Huapaya (2006) afirma que:

Los actos de la Administración Tributaria que reflejen el ejercicio de un poder público y que tengan incidencia directa en las situaciones subjetivas de los administrados, sea creando, modificando, regulando

o extinguiendo una relación jurídico - tributaria, serán actos administrativos y, por tanto, sometidos al imperio de la legalidad, y tanto a las normas procedimentales previstas en las leyes tributarias, y supletoriamente, a lo dispuesto en la Ley de procedimiento General Administrativo.

Danós (2003), afirma que acto nulo: “Que adolece de alguna causal de nulidad absoluta; que adolece de vicios graves de legalidad y que no puede ser convalidado”.

Se dice de un acto o negocio que es nulo, con nulidad absoluta o de pleno derecho, cuando su ineficacia es intrínseca y por ello carece ab initio de efectos jurídicos sin necesidad de una previa impugnación. Este supuesto máximo de invalidez o ineficacia comporta una serie de consecuencias características: ineficacia inmediata, ipso iure, del acto carácter general o erga omnes de la nulidad e imposibilidad de sanarlo por confirmación o prescripción (García y Fernández, 1998).

### **Impugnación**

En primer lugar, el acto administrativo es impugnabile, es decir que puede ser debatido en sede administrativa y sede judicial.

En segundo lugar, si –dentro del plazo de ley– el administrado no impugna en sede administrativa cierto acto administrativo entonces significa que acepta este acto. Por tanto, el referido acto administrativo deviene en acto firme. En este sentido, el referido acto administrativo ya no es pasible de impugnación según el artículo 222° de la Ley N° 27444.

### **Causales de nulidad**

Entre las causales de nulidad, el numeral 1 del artículo 109° del Código Tributario, señala que la Administración Tributaria posee una estructura organizacional que comprende diversas área y secciones. Asimismo, cada una de ellas tiene competencia con relación a ciertas materias. De presentarse la irrupción de competencia entre las áreas, el acto administrativo es nulo.

Por otro lado, el numeral 2 del artículo 109°, indica que, si los actos son dictados omitiendo el procedimiento legal establecido, o que sean opuestos a la ley o norma de inferior jerarquía, son nulos. Sin embargo, no es necesario que todos los extremos del procedimiento tengan que haber sido llevados al margen de la ley. Más bien se trata de que las actuaciones más importantes no hayan respetado la ley.

En el numeral 3 del artículo 109° es bien clara la norma al señalar la nulidad en tanto se aplique sanciones o se establezca infracciones contrarias a la ley. El numeral 4 del artículo 109° menciona que son nulos los actos de aprobación automática o silencio administrativo positivo contrarios a las disposiciones jurídicas por conferir facultades y derechos.

### Alcance de la nulidad

El numeral 13.3 del artículo 13° de la Ley N° 27444 establece lo siguiente: “Quien declara la nulidad, dispone la conservación de aquellas actuaciones trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio”.

La nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento (lo que implica retrotraer las actuaciones administrativas al momento del trámite en que se cometió la infracción cuando estén vinculados a él (Morón, 2011, p.173).

La nulidad parcial del acto administrativo no comprende a las demás partes independientes de la parte nula del acto, a menos que sea consecuencia del acto y no impide la creación de efectos sin ella, salvo que la ley disponga lo contrario.

Quien declare su nulidad, dispone de las actuaciones o los trámites cuyo contenido se hubieran mantenido igual de no incurrir en vicio.

Por otro lado, son anulables las resoluciones de determinación que sean dictadas sin

observancia de los requisitos contemplados en el artículo 77° del Código Tributario.

De igual forma, serán anulables en los casos en que tratándose de dependencias o funcionarios sometidos a jerarquía esta no se hubiese respetado. Desde luego, la Administración Tributaria tiene una estructura organizacional con funciones debidamente establecidas.

### Efectos de la nulidad

De conformidad con el numeral 12. 1 del artículo 12° de la Ley N° 27444 la nulidad de un acto deriva en la nulidad de los demás actos sucesivos si están vinculados de modo causal al primero.

### Instancia competente para declarar la nulidad

La nulidad de cualquier acto administrativo es planteada por los administrados a través de los recursos administrativos contemplados en el Título III Capítulo II de la presente Ley N° 27444.

Los actos nulos deben ser conocidos y declarados por la autoridad superior de quien las dictó. Si la acción es ordenada por una autoridad que no esté sujeta a sometimiento jerárquico, la nulidad será declarada por decisión de la propia autoridad. La decisión de declarar la nulidad también dispondrá lo procedente para cumplir con la responsabilidad de quien emitió inválido el acto.

### Declaración de nulidad

Revisar la declaración de nulidad del acto administrativo estará en relación a quien promueve esta clase de acción.

La Administración Tributaria, dentro del procedimiento administrativo y en cualquier estado, declarará de oficio la nulidad del acto administrativo que haya dictado o de su notificación, o en aquellos que corresponda, en el marco a lo establecido en el Código Tributario, en tanto no hubiese

pronunciamiento definitivo del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial, resaltando el límite temporal respecto a este deber que tiene la Administración Tributaria.

El procedimiento contencioso administrativo es la vía por la que los administrados tienen el deber de impulsar el pronunciamiento de la nulidad del acto administrativo, es decir, a través de la reclamación o apelación de acuerdo a lo señalado en las primeras líneas del segundo párrafo del artículo 110° del Código Tributario.

### Conservación del acto

Ante el incumplimiento de los elementos de validez que no tengan trascendencia, prevalecerá el acto, reformándose por la propia autoridad emisora.

### Anulabilidad del acto administrativo

Un acto administrativo anulable es aquel que no se encuentra conforme a Derecho. En la medida que este acto posee un vicio que es solamente leve, entonces produce efectos jurídicos hasta su declaración de anulabilidad realizada por la Administración Tributaria. Por tanto, la anulabilidad del acto solo opera si es establecida por la autoridad.

Una vez dictada la anulabilidad del acto, esta se retrotrae hasta el momento de generación del acto. A partir de allí existen dos posibilidades. En primer lugar, tiene cabida la subsanación (corrección o convalidación) en cuyo caso el acto administrativo adquiere plena validez de tal manera que los efectos jurídicos iniciales se mantienen según el párrafo último del artículo 109° del Código Tributario. En segundo lugar, si no opera esta corrección entonces sobreviene el decaimiento de los efectos jurídicos hasta entonces producidos por el acto administrativo.

En la segunda parte del citado artículo se encuentran las causales de anulabilidad del acto administrativo. La causal más importante tiene que ver con la expedición de una Resolución de Determinación o de una Resolución de Multa

sin cumplir con los requisitos señalados en el artículo 77° del Código Tributario.

Es posible que la Administración Tributaria emita una Resolución de Determinación sin contener una adecuada motivación. El administrado presenta un recurso contra este acto administrativo y en esta etapa la autoridad emite una resolución donde corrige el error consignado, de esta manera queda clara la motivación.

El supuesto planteado no puede ocurrir cuando se trata específicamente de una orden de pago toda vez que, según el último párrafo del artículo 78° del Código Tributario, en este tipo de resoluciones no es necesaria la motivación. Asimismo, la ausencia de motivación de una orden de pago no lleva a la anulabilidad de esta.

Los actos administrativos son anulables cuando son dictados sin estipular los requisitos siguientes:

- Consignar al deudor tributario.
- Especificar el tributo y el período al que corresponda.
- La base imponible.
- La tasa.
- La cuantía del tributo y sus intereses.
- Los motivos determinantes del reparo u observación cuando se rectifique la declaración tributaria.
- Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
- De tratarse de una Resolución de Multa además contendrá la referencia de la infracción cometida, el monto de la multa y los intereses.
- En el caso de las dependencias o de los funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto ha sido emitido sin considerar el nivel jerárquico

### Principio de legalidad

Los órganos de gobierno funcionan de conformidad con la Constitución, las leyes y los reglamentos, dentro de los límites de las

atribuciones que les corresponden y de las personas a quienes están encomendados.

Los principios en materia tributaria son muy relevantes, ya que el legislador deberá considerarlas al momento de la dación de leyes. Dentro del derecho positivo, podemos advertir un número indeterminado de principios como seguridad jurídica, certeza, justicia, igualdad, legalidad, entre muchos otros, pero hay algunos que son nota característica de ciertas materias, como en el Derecho Tributario, donde se considera los principios de legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad u otros.

El principio de legalidad es un principio que identifica el derecho con la ley o con aquellas normas de similar jerarquía, en tal virtud a las normas de inferior valor tales como Decretos, Resoluciones y Normas con intereses de parte. Dicha supremacía nace de lo previsto en el art. 138 de la Constitución Política, cuando señala que la Constitución, texto fundamental, prevalece sobre toda otra norma de inferior jerarquía (Chanamé 1995).

El principio de legalidad es uno de los principios más importantes de nuestro ordenamiento jurídico, que actúa como garantía de defensa para los ciudadanos, brindándoles seguridad jurídica frente al ejercicio del poder público (Gayoso, 2017).

Este principio establece que los tributos deben ser creados por ley, puesto que este dispositivo normativo emana del Poder Legislativo, el cual es constituido por los representantes del pueblo, quienes serán los que soporten la carga tributaria.

En efecto, su consagración constitucional se relaciona con el principio de división de poderes, la soberanía nacional y el respeto y protección de los derechos fundamentales, de ahí que el legislador como representante de la sociedad es quien definirá las leyes que van a regirla (García 201 5).

En este sentido, el principio de legalidad se refiere a la determinación de la conducta ilícita y su sanción y constituye además una doble garantía, una de carácter formal, la que ordena que una norma con rango de ley regule una conducta ilícita merecedora de una sanción administrativa (Díaz 2007).

Abordar la actuación de la administración, el ejercicio de sus potestades no puede realizarse sin la obligada referencia al principio de legalidad (Arias 2017).

El principio de legalidad constituye un instrumento técnico de la idea de imperio de la ley como expresión de la voluntad popular, una concreción de la sujeción de todos los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (García 201 5).

De allí la importancia de la predeterminación normativa, es decir, en ese sentido el principio de legalidad comprende los principios de tipicidad, la prohibición de la analogía, ley escrita, irretroactividad y non bis in ídem. (Díaz 2007).

Su trascendencia e importancia agota todo el entramado jurídico y repercute de singular manera en la rama administrativa (Arias 2017).

Busca asegurar que la acción del poder público administrativo se desenvuelva dentro del sistema diseñado por la propia norma fundamental, con sujeción a sus principios y con vinculación a sus mismos fines (García 201 5).

El principio de legalidad se relaciona con el principio de seguridad jurídica y que de él se derivan: el principio de reserva de ley, el principio de tipicidad, el principio de irretroactividad de las normas sancionadoras y el non bis in ídem. Esto supone cuatro requisitos establecidos en el derecho romano tradicional: *lex scripta*, *lex certa*, *lex praevia* y *lex stricta*. De esta manera, exige a toda autoridad administrativa actuar en el marco de nuestra Constitución y al Derecho en concordancia

con las atribuciones que le han conferido y el cumplimiento del procedimiento establecido. Desde luego debe velarse por el respeto a las garantías constitucionales ante la vulneración de los derechos de los ciudadanos frente a la facultad de recaudación y determinación de la Administración Tributaria.

El principio de legalidad se trata del control de legitimidad que tienen los jueces sobre todo los poderes públicos, que al mismo tiempo dichos poderes públicos se rigen a las leyes generales y abstractas sometiendo a la fiscalización por parte de los jueces (Aguilar 2013).

La aplicación de las normas que sancionan infracciones con relación al principio de legalidad impulsa a la Administración Tributaria a aplicarlas de forma deliberada, más aún si las infracciones no se encuentran descritas en la norma.

### **Agotamiento de la vía administrativa**

La fluidez de la vía administrativa significa la disposición del tránsito y la terminación de todos los procedimientos administrativos para la resolución de los conflictos que se presenten entre las personas y las autoridades administrativas. Técnicamente, el desgaste administrativo incluye a la persona afectada como resultado del trabajo del órgano administrativo, participando en la actuación realizada, presentando medios impugnatorios y recibiendo la decisión final en la instancia administrativa.

### **Procedimiento contencioso tributario**

Se resuelven las disputas entre la autoridad administrativa y los contribuyentes mediante los recursos administrativos de reclamación y apelación.

A nivel jerárquico la decisión del Tribunal Fiscal da por concluida la instancia administrativa. Pronunciamiento que puede ser impugnado a través del Proceso Contencioso Administrativo,

regido por disposiciones contenidas en el Código Tributario, Ley N° 27584, Ley que rige para el Proceso Contencioso Administrativo.

Los afectados podrán solicitarlo a la autoridad competente - judicial, en el plazo de tres (3) meses desde la fecha de notificación de la resolución correspondiente cumpliendo con requisitos específicos. La interposición de la demanda no tiene efecto de suspender la ejecución de la decisión administrativa.

La Administración Tributaria, al presentarse las causales previstas en la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, en su artículo 10°, tiene la facultad de impugnar la resolución emitida por el Tribunal Fiscal considerando que carece de legitimidad para obrar activa.

La finalidad de este procedimiento es oponerse a la decisión de la Administración Tributaria y solicitar a la autoridad competente dar solución a las controversias que dicta una ley administrativa, y obtener una decisión motivada.

Los medios de prueba son los medios de convicción cuyo fin es establecer un hecho (antijurídico), sobre su existencia o inexistencia.

El controvertido procedimiento tributario, por su carácter administrativo, tiene como uno de sus principios la “verdad material”, en busca de la veracidad de los hechos discutidos.

### **Etapas del procedimiento contencioso tributario**

1. Reclamación: Ante la Administración Tributaria.
2. Resolución de la Administración tributaria: Fin de la primera etapa.
3. Apelación: Ante el Tribunal Fiscal.
4. Resolución del Tribunal Fiscal: Fin de la segunda etapa.

### Proceso contencioso administrativo

Puede ser declarado nulo total o parcialmente un acto, así como su ineficacia de conformidad con el artículo 5° de la Ley N° 27584 que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

Al respecto, el artículo 148° señala que la acción contencioso - administrativa tiene por finalidad recurrir ante el Poder Judicial, a fin de que revise la adecuación al sistema jurídico de las decisiones administrativas que versan sobre los derechos subjetivos de las personas (Mendoza 2012).

Nótese que al ser declarada fundada la demanda, esta debe ser específica a señalar el tipo de obligación, consignar al titular y nombrar al funcionario quien tendrá la tarea de hacerla cumplir en el plazo establecido.

Finalmente, cabe señalar que se consideran nulos los actos que contravengan lo dispuesto en sentencias dictadas con la intención de eludir la ejecución sin respetar estos.

### MÉTODO

La investigación tiene como objetivo explorar y utilizar un enfoque cualitativo, incluido un análisis descriptivo de la información disponible públicamente de los siguientes organismos: Administración Tributaria, Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional. La estrategia de investigación cualitativa es un estudio de casos porque analiza las decisiones emitidas por estos organismos, ya que no existe una base de datos sobre la nulidad de las liquidaciones tributarias efectuadas por los contribuyentes; primero, a una instancia administrativa y segundo, a una instancia judicial. La recopilación de información y la aplicación de la encuesta como instrumento ha sido preponderante. La encuesta, es la información que se obtiene a través de cuestionarios sondeos de opinión masiva, generalmente es anónimo, con el propósito de conocer comportamientos y conocer tendencias de los encuestados sobre el hecho o fenómeno a estudiar (Muñoz, 2011).

La aplicación de la chi cuadrada como regla de decisión. Esta, es una prueba estadística para evaluar hipótesis acerca de la relación entre dos variables categóricas (Fernández y Baptista, 2014).

### El Tribunal Constitucional se ha pronunciado:

(Tribunal Constitucional, STC N° 0042-2004-AI/TC), señala:

Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias.

Es decir, se advierte que el principio de legalidad se relaciona con el de reserva de ley, teniendo como fin ambas que sea el pueblo quien autorice los tributos que van a soportar, señalamos el pueblo, puesto que los miembros del Poder Legislativo son los representantes del pueblo. Si bien en la Constitución Política peruana se autoriza al Poder Ejecutivo legislar en materia tributaria mediante decreto legislativo, mediante la delegación de facultades del Congreso, dicha delegación tendrá límites, las cuales no podrá exceder el Ejecutivo, bajo apercibimiento de derogarse los dispositivos normativos que emita. Cabe advertir que el Poder Ejecutivo podrá crear, modificar y derogar aranceles y tasas, mientras que los gobiernos locales contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción.

### El Poder Judicial se ha pronunciado:

(Corte Suprema de Justicia de la República, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, Casación N° 5089-2016), declara:

Por tales consideraciones y en atención a lo dispuesto en artículo 397° del Código Procesal Civil, declararon: INFUNDADO el recurso de casación interpuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal, de fecha diecinueve de febrero de dos mil dieciséis,



obran a fojas cuatrocientos cuarenta y uno; en consecuencia, NO CASARON sentencia de vista, contenida en la resolución número veintitrés, de fecha veintisiete de enero de dos mil dieciséis, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, a fojas trescientos

noventa y nueve; en los seguidos por América Móvil Perú Sociedad Anónima Cerrada (antes Telmex Perú Sociedad Anónima) contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa; DISPUSIERON la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley; y los devolvieron.

Resolución	Contenido
RTF N° 05136-7-2015	Se declara nula la resolución de determinación y de multa relacionadas con el Impuesto Predial del año 2008, se señala que el 20 de junio de 2008, la Administración emitió un valor por Impuesto Predial del año 2008 y por multa por incurrir en la infracción del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario y que posteriormente, el 24 de abril de 2013, emitió otra resolución de determinación y una resolución de multa por los mismos conceptos, en consecuencia, se evidencia una duplicidad de giro en el cobro de dicho tributo y sanción.
RTF N° 10304-5-2017	Se declaran nulas las resoluciones de determinación por no estar debidamente motivadas. Se señala que dichos valores, girados por el Impuesto General a las Ventas de abril a julio de 2012 señalan como referencia la orden de fiscalización, el artículo 76° del Código Tributario y el artículo 72° de la Ley N° 27444, no obstante, no señalan los reparos efectuados que dieron lugar a su emisión ni remiten a anexos, habiéndose verificado además que los valores no contienen anexos.
RTF N° 06752-5-2017	Se declara nula la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra las resoluciones de determinación giradas por Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2009 y enero a noviembre de 2010 y las resoluciones de multa giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° y numerales 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario, y nulos dichos valores, los resultados de los requerimientos en que se sustentan los mismos y la notificación de los referidos requerimientos.
RTF N° 08469-1-2013	Que con la emisión de resoluciones de determinación emitidas en una anterior fiscalización se agotó la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria del recurrente correspondiente al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2004, por lo que no correspondía la emisión de algún acto que contuviera una nueva determinación de los citados tributos y períodos, salvo que se hubiere sustentado en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 108 del Código Tributaria, lo que no ocurre. Se señala, que al no haberse acreditado los supuestos de excepción que permitieran a la Administración la emisión de las resoluciones de determinación materia de autos, se concluye que ha prescindido del procedimiento establecido al emitirlos, por lo que corresponde declararlas nulas, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, y en aplicación del numeral 13.1 del artículo 132 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, declarar nula la resolución de Intendencia apelada respecto de los mismos.

En instancia administrativa, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado a través de diversas resoluciones que a continuación se presenta:

Resolución	Contenido
RTF N° 00937-2-2012	Se declara la nulidad de las Resoluciones de Determinación, debido a que, los resultados de los requerimientos en los que se sustentó los citados valores no han sido notificados de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que en aplicación del numeral 2 del artículo 1092 del Código Tributario, deviene en nulos y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 132 de la Ley N° 27444, dicha nulidad alcanza a la apelada.
RTF N° 1623-1-2012	Se declaró nula la resolución denegatoria ficta en el extremo referido a la determinación sobre base presunta. El contribuyente alega que la Administración no cumplió con el procedimiento legal establecido para aplicar base presunta, ya que la Administración no motivó dicho proceder. En efecto, la Administración se limitó a señalar la base legal de forma genérica, sin embargo, la base legal citada no existía, por lo que provocaba indefensión en el contribuyente.
RTF N° 06844-4-2012	Se declara nula la apelada en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, por cuanto a la fecha de su emisión la Administración había perdido competencia para emitir pronunciamiento al haber considerado la recurrente denegada su solicitud. Se resuelve remitir los actuados a la Administración a fin de que verifique los requisitos de admisibilidad, y le otorgue el trámite correspondiente, por cuanto conforme con el criterio establecido por las Resoluciones N° 05833-2-2004 y 02290-5-2005, en supuestos como el presente, no corresponde formular apelación de puro derecho sino reclamación, considerando denegada la solicitud presentada, por haber sido esa la vía prevista expresamente por el legislador y que esta interpretación se sustenta en que para formular una apelación de puro derecho debe existir un acto expreso por parte de la Administración, a partir de cuya notificación se computa el plazo para su interposición, lo que no ocurre en el caso de la resolución ficta denegatoria. Se da trámite de reclamación al escrito de apelación presentado.
RTF N° 12898-10-2012	Se declara nula la resolución impugnada debido a que la misma fue emitida sin cumplir con el procedimiento legal establecido y por lo tanto era nula de acuerdo a lo señalado en el artículo 109 del Código Tributario. En las resoluciones impugnadas, la Administración se limitó a citar la base legal correspondiente, pero no indicó los motivos determinantes del reparo, ni hizo referencia a algún anexo donde esta formulada dicha fundamentación. Teniendo en cuenta que dichas resoluciones no se encontraban debidamente motivadas en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario se procedió a declarar su nulidad.
RTF N° 19346-10-2012	Se declara la nulidad de las resoluciones impugnada debido a que las mismas no se encontraban debidamente motivadas. El contribuyente alega que en dichas resoluciones no se señalaba el razonamiento utilizado para determinar la aplicación de una de las causales de base presunta y no se señaló el procedimiento adoptado para tal fin. En opinión del Tribunal Fiscal, al no indicarse la forma en que se determinó los ingresos presuntos, se recorta el derecho de defensa del contribuyente al no tener conocimiento de la forma en que determinó sus obligaciones tributarias, por lo que dichas resoluciones eran nulas de acuerdo a lo regulado en el artículo 109 del Código Tributario.

### Precedente de observancia obligatoria

(Tribunal Fiscal, RTF N° 148-1-2004), que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria señala lo siguiente:

El requerimiento para la presentación de la información detallada en el segundo párrafo del numeral 1 del art. 62 del Código tributario, es nulo en aquellos casos en que el plazo que medie entre la fecha en que la notificación del requerimiento produce efecto, y la fecha señalada para la entrega de dicha información, sea menor a tres días hábiles. Ello conlleva la nulidad del resultado del requerimiento en el extremo vinculado al pedido de tal información.

No obstante lo expuesto, en el caso que se hubiera dejado constancia en el resultado del requerimiento que el deudor tributario presentó la información solicitada y siempre

que ésta hubiere sido merituada por la administración dentro del procedimiento de fiscalización, procede conservar los resultados de tal requerimiento en virtud de lo dispuesto en el art. 13.3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley No. 27444, así como los actos posteriores que están vinculados a dicho resultado.

De acuerdo con la encuesta realizada a especialistas en el campo tributario, con tamaño de muestra censal n=34, se procedió a realizar la siguiente Tabla de Contingencia de doble entrada.

Cabe mencionar que se está tomando un nivel de significancia del 5% y un grado de libertad (gl) igual a la unidad (1) para realizar la prueba.

**TABLA DE CONTINGENCIA PARA LA PRUEBA**

Factores de nulidad de las liquidaciones tributarias	Principio de legalidad de liquidación tributaria		TOTAL
	Anulabilidad de liquidación tributaria	Cuantificación correcta	
	Totalmente de acuerdo	Totalmente en desacuerdo	
Acción delictiva	27 (25.52)	1 (2.47)	28
Normas inválidas	4 (5.47)	2 (0.53)	6
TOTAL	31	3	34

### PRUEBA ESTADÍSTICA DE RELACIÓN O DEPENDENCIA

Mediante la prueba estadística no paramétrica CHI - CUADRADA utilizando la fórmula.

$$\chi^2 = \sum \frac{(f_o - f_e)^2}{f_e}$$

Reemplazando:

$$\chi^2 = 0,08 + 0,87 + 0,39 + 4,077$$

$$\chi^2 \text{ CALCULADO} = 5,42$$

Como  $\chi^2$  calculada es mayor (>)  $\chi^2$  crítico de la Tabla CHI - CUADRADA

$$5,42 > 3,84$$

Entonces se prueba que existe relación entre los factores que vulneran el derecho de defensa de los contribuyentes y el principio de legalidad.

### RESULTADOS

La correcta cuantificación de la deuda tributaria debe cumplir con requisitos de procedimiento, competencia y de forma establecidos en el ordenamiento jurídico. La complejidad del régimen jurídico de las liquidaciones tributarias genera denuncias que arriban en una nulidad o anulabilidad de estas.

Los criterios para elaborar una liquidación tributaria se basan en el contenido y la motivación:

- La identificación de la persona natural o jurídica - obligado tributario.
- Factores que determinan el monto del tributo - deuda tributaria.
- La motivación en caso de que los datos consignados por el obligado tributario no se ajusten a lo declarado, o en su defecto de la interpretación realizada por el obligado tributario, señalando los hechos y factores esenciales del origen.
- Indicar los recursos impugnatorios, fuero y plazo de presentación.
- El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha de deuda tributaria.
- Dónde, cuándo y cómo se pagan la deuda tributaria.
- Si es de naturaleza temporal o definitivo.

## DISCUSIÓN

La nulidad se deduce de los procedimientos que han sido establecidos en el marco normativo mediante el recurso de reclamación y apelación a nivel administrativo resolviéndose en el procedimiento contencioso tributario, pronunciándose al observarse vicios de nulidad el Tribunal Fiscal y que este versa sobre el fondo del asunto y actúa en protección de los derechos de los administrados.

La Administración Tributaria solo puede declarar la nulidad de los actos que no hayan alcanzado la firmeza administrativa.

Mientras no exista una resolución emitida por el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, la Administración Tributaria en consonancia con sus facultades atribuidas puede declarar de oficio la nulidad del acto administrativo que no esté a Derecho. La nulidad nunca surtió sus efectos al darse por concluido el Procedimiento Contencioso Administrativo y el Proceso Judicial.

Con respecto a la anulabilidad de los actos, sus efectos surten hasta que se declare su nulidad, ya que, a partir de dicho momento, todos los efectos jurídicos se retrotraen hasta el momento en que se declare la misma, pudiendo ser convalidado a través del saneamiento de vicio que afectó la validez del acto; a diferencia del acto nulo, con el cual no existe posibilidad de convalidación.

## CONCLUSIONES

- Se concluye que el origen de la nulidad de pleno derecho en las liquidaciones tributarias ha sido desigual en la jurisprudencia.
- Que las liquidaciones tributarias que se enmarquen en una acción delictiva imputable al órgano que ha dictado la liquidación concurre la causa de nulidad.
- Son nulas las liquidaciones tributarias que hayan sido emitidas sin atender a los procedimientos o reglas esenciales legalmente instaurados para la formación de la voluntad de los órganos deliberantes.
- Las liquidaciones tributarias efectuadas contrarias a los pronunciamientos o sentencias con el objetivo de eludir son nulas de pleno derecho.
- Son nulas las liquidaciones al amparo de normas invalidas que no forman parte del ordenamiento jurídico, por su inconstitucionalidad e ilegalidad.
- La anulabilidad posee un vicio y produce sus efectos jurídicos hasta su declaración de la anulabilidad.
- El principio de legalidad es uno de los más valiosos de nuestro sistema jurídico e influye en la Administración Tributaria a aplicar sin establecer el alcance de la norma bajo el criterio que lo manda la ley.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Chanamé (1995). *Diccionario jurídico moderno*. Lima, Perú.

Huapaya (2006). *Tratado del proceso Contencioso Administrativo*. Jurista editores.

Danos (2003). La incidencia de la nueva Constitución en las fuentes del Derecho Tributario” En: Revista del Foro N° 1, año LXXXII, Colegio de Abogados de Lima. “Régimen de la nulidad de los actos administrativos en la nueva Ley N° 27444, del procedimiento administrativo general” En: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Segunda parte. (1ra ed.). ARA Editores.

García de Enterrea, Fernández, (1998). Curso de Derecho Administrativo. Tomo 1. Madrid, España: Editorial Civitas.

Aguilar (2013). Nuevo Código Tributario. Espinoza. Lima: Entrelíneas S.R.Ltda.

Arias (2017). Las potestades administrativas. Apertura al ejercicio del poder público. Tendencias actuales del Derecho Administrativo. UNIJURIS .

García (2015). El Derecho Administrativo en un entorno internacional: Estudios de Derecho Territorial Administrativo Comparado. España: Instituto Nacional de Administración Pública (INAP).

Morón (2011). Comentarios a la ley de Procedimiento Administrativo General. Lima: Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.

Mendoza (2012). La Constitución de 1993. Importadora y Distribuidora Editorial Moreno S.A.

Tribunal Constitucional, STC N° 0042-2004-AI/TC. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

Corte Suprema de Justicia de la República Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, Casación N° 5089-2016. [https://cdn.gacetajuridica.com.pe/laley/CASACI%C3%93N%20N%C2%BA5089-2016-LIMA\\_LALEY.pdf](https://cdn.gacetajuridica.com.pe/laley/CASACI%C3%93N%20N%C2%BA5089-2016-LIMA_LALEY.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF N° 05136-7-2015. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2015/7/2015\\_7\\_05136.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/7/2015_7_05136.pdf).

Tribunal Fiscal, RTF N° 10304-5-2017. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/5/2017\\_5\\_10304.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/5/2017_5_10304.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF 06752-5-2017. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/5/2017\\_5\\_06752.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/5/2017_5_06752.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF N° 08469-1-2013. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2013/10/2013\\_10\\_08469.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/10/2013_10_08469.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF N° 00937-2-2012. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/2/2012\\_2\\_00937.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/2/2012_2_00937.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF N° 01623-1-2012. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/1/2012\\_1\\_16230.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/1/2012_1_16230.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF N° 06844-4-2012. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/4/2012\\_4\\_06844.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/4/2012_4_06844.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF N° 12898-10-2012. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/10/2012\\_10\\_12898.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/10/2012_10_12898.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF N° 19346-10-2012. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/10/2012\\_10\\_19346.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/10/2012_10_19346.pdf)

Tribunal Fiscal, RTF N° 0148-1-2004. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/1/2004\\_1\\_01488.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_01488.pdf)