

¿ES POSIBLE LA ADMISIÓN DE MEDIOS PROBATORIOS Y/O ARGUMENTOS LUEGO DEL CIERRE DE LOS REQUERIMIENTOS? BREVES NOTAS CON MOTIVO DE LA APLICACIÓN DEL REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA



Percy Bardales Castro*

The object of the principle of material truth is to assure the certainty of facts in order to be able to issue a ruling as close to reality as possible. The principle has an intimate relationship with the limitation periods which, as regulated in our Tax Code, are only established as minimum terms in which the tax debtor has to comply with the administration's requirements, without specifying any maximum.

The author explains how it is that the terms regarding the presentation of documents have to be fixed considering the civilian's interest and not against it. He affirms that, as long as the collection procedure of a certain period has not concluded, the debtor has the faculty to offer information and arguments to the administration in order to sustain his statement, allowing him to discuss the objections formulated against him.

KEY WORDS: *Tributary inspection, defence rights, evidence admittance, conclusion of evidence admittance phase, principle of material truth.*

El principio de verdad material tiene por finalidad arribar a la certeza de los hechos para poder emitir un pronunciamiento lo más cercano posible a la realidad. Está vinculado con los plazos de preclusión que, en nuestro Código Tributario, sólo están establecidos como plazos mínimos para que el deudor tributario cumpla con lo solicitado por la administración, sin señalar un plazo máximo.

El autor explica cómo los plazos para presentar los documentos deben ser fijados según el interés del administrado y no en perjuicio de éste; mientras no concluya el procedimiento administrativo de fiscalización por el período y ejercicio fiscal correspondiente, el deudor tributario se encuentra plenamente facultado para ofrecer la información y los argumentos que sustenten sus descargos, pudiendo levantar de ese modo que los reparos que se le han formulado.

PALABRAS CLAVE: *Fiscalización tributaria, derecho de defensa, admisión de medios probatorios, preclusión de etapa probatoria, principio de verdad material.*

* Abogado. Gerente senior de Ernst & Young (EY) Perú.

I. INTRODUCCIÓN

Como se recordará, mediante la Ley 28932, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 16 de diciembre de 2006, el Congreso de la República delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria por un plazo de noventa días calendario. En virtud de dicha delegación, se facultó al Poder Ejecutivo a modificar el Código Tributario a fin de perfeccionar la legislación vigente y lograr un marco normativo más equitativo entre la Administración Tributaria y el contribuyente en relación a, entre otros aspectos, las facultades, y procedimientos de determinación y fiscalización de la deuda tributaria, cobranza, devoluciones, procedimientos tributarios, y los procedimientos contenciosos y no contenciosos.

En ejercicio de dicha delegación, el 15 de marzo de 2007 se publicó en el Diario Oficial “El Peruano” el Decreto Legislativo 981, por el cual se modificó el Código Tributario. Entre las normas que integran dicho cuerpo legal, se modificó el artículo 62 y se incorporó el artículo 62-A del Código Tributario, ambos relativos a la facultad de fiscalización. Asimismo, se estableció la obligación de aprobar, en un plazo de sesenta días hábiles, las normas reglamentarias y complementarias que regulen el procedimiento de fiscalización.

En atención a lo señalado, mediante Decreto Supremo 085-2007-EF se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat [Superintendencia Nacional de Administración Tributaria]. Entre otros aspectos, dicho reglamento regula actualmente el inicio de dicho procedimiento, así como los documentos que se emiten durante su tramitación, como es el caso –entre otros– de los requerimientos y el cierre de los mismos.

Sobre el particular, es importante indicar que, ya con anterioridad a la expedición del Reglamento y hasta la fecha, existen ciertas dudas en relación con la posibilidad de que el deudor tributario presente la información solicitada por la Administración Tributaria luego de vencido el plazo otorgado por dicha entidad para tal efecto.

Una primera aproximación a dicha posibilidad nos llevaría a analizar la procedencia de la responsabilidad administrativa tributaria del deudor tributario por no presentar la información requerida –o presentarla luego del vencimiento

del plazo otorgado o, incluso, luego del cierre de un requerimiento. Empero, en el presente caso este extremo no será materia de análisis.

Nuestra intención es transmitir algunos comentarios relacionados con una manifestación concreta de la tutela que debe brindar la Administración Tributaria con motivo del inicio, desarrollo y conclusión de los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización o verificación: El deber de comprobación de la realidad de las operaciones tributarias realizadas por los particulares, a fin de que la exacción tributaria sea la representación más justa posible de su capacidad contributiva, es derecho de indudable protección constitucional. El entendimiento del fundamento de dicho fin y su tutela es de la mayor relevancia porque permite tener una aproximación adecuada a la problemática que se presenta en el marco de las relaciones –de colaboración y posible controversia– que tenga el deudor tributario y la Administración Tributaria. Así, por ejemplo, permitirá reconducir válidamente el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias, de acuerdo al sentido constitucional de los límites y deberes generales a los que realmente está sujeta dicha entidad en el cumplimiento de su función de recaudación.

Como es claro, abordar el íntegro de dicha problemática desborda el alcance del presente documento. En ese sentido, nos centraremos en comentar ciertos aspectos que sustentan la posibilidad de que el deudor tributario pueda, o no pueda, presentar válidamente información y/o argumentos luego de vencido el plazo otorgado para tal efecto, o luego de haberse declarado el cierre de los requerimientos y, como correlato, la obligación de la Administración Tributaria de admitir y valorar, en forma motivada y adecuada, dicha información.

Resulta necesario dejar constancia que abordamos esta experiencia académica comprendiendo que en materia jurídica la argumentación y confrontación de ideas es positiva, en tanto nos permite entender la utilidad práctica de las instituciones jurídicas reguladas por el legislador. Sin embargo, también reconocemos que la argumentación podría generar la reacción del operador jurídico, pues el ánimo que mueve el presente documento es motivar el debate científico, de tal forma que se consolide la adecuada actuación de la Administración Tributaria en todo procedimiento tributario.

II. SOBRE LA POSIBILIDAD DE PRESENTAR Y QUE SE ADMITAN LOS MEDIOS PROBATORIOS Y/O ARGUMENTOS LUEGO DEL CIERRE DE LOS REQUERIMIENTOS TRIBUTARIOS

A. Acerca del fundamento y función del procedimiento administrativo de fiscalización, y el deber de comprobación de la verdad material en el caso concreto

Un primer aspecto a comentar es el fundamento que subyace a la labor de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria de los deudores tributarios. Solo así podremos entender la eficacia que se debe otorgar a las actuaciones y pruebas que puedan acaecer y/o presentarse luego del cierre de los requerimientos. Como se sabe, el procedimiento administrativo de fiscalización tributaria tiene por finalidad –en términos generales– que la autoridad tributaria realice la inspección, investigación y comprobación de las actividades económicas con incidencia tributaria realizadas por los deudores tributarios, a fin de establecer el real cumplimiento de sus obligaciones tributarias (tributo y período específico). Para cumplir esta finalidad operativa del procedimiento administrativo de fiscalización, y como parte de los actos que se emiten durante dicho procedimiento, se encuentran los “requerimientos”.

Un requerimiento constituye una comunicación emitida por la autoridad tributaria, de la cual se sirve ésta –un **medio**– para cumplir las necesidades de la correspondiente fiscalización¹. Sin embargo, por su propia naturaleza, en ningún momento dicha comunicación pretende, ni tampoco puede, ser un acto administrativo con efectos jurídicos **preclusivos** para los deudores tributarios.

En efecto, nótese que la vigencia de un Estado constitucional de Derecho supone y exige, entre otros aspectos, que la Administración Tributaria garantice y compruebe en cada caso

particular que los actos administrativos que se pretendan emitir o se emitan sean una fiel manifestación del ejercicio de todas las facultades necesarias que permitan comprobar y atender a la situación real, objetiva y, en lo posible, exacta de la capacidad contributiva del deudor tributario con motivo de un tributo y período específico (por ejemplo, Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2013, Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a junio de 2012, etcétera).

De esta forma, se busca que la actuación de la Administración Tributaria con motivo del ejercicio de su facultad de fiscalización tributaria no afecte y/o perjudique la situación jurídica de un deudor tributario bajo cualquier acto o mecanismo no ajustado a los límites y alcances de nuestro ordenamiento jurídico, o sobre la base de **omisión del cumplimiento de los deberes en los cuales encuentra su fin y existencia**.

La exigencia antes indicada encuentra mayor sustento o razón de ser con motivo de la determinación de la obligación tributaria. En nuestro sistema, la determinación de la obligación tributaria es efectuada por el deudor tributario, la cual está sujeta a fiscalización o verificación. Esta actividad es un acto y, a la vez, un procedimiento complejo que, normal y usualmente, implica: (i) Verificar la existencia de un hecho generador; (ii) identificar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria; (iii) señalar cuál es la materia imponible o base de cálculo de dicha obligación; y, (iv) establecer cuál es el monto del tributo por pagar.

Como parte de dicho procedimiento de fiscalización, se busca que el acto administrativo tributario que emita la autoridad tributaria (por ejemplo, una Resolución de Determinación) no sólo sea la manifestación formal del proceso de determinación de la obligación tributaria aplicado a un caso concreto, sino que busque y exija que sea una expresión justa y real de la capacidad contributiva del contribuyente². Sólo así se puede entender legitimado y razo-

¹ El artículo 4 del Reglamento de Fiscalización establece: “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. También, será utilizado para: (i) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, (ii) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario”.

² ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. “Presunciones legales y Derecho Tributario”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons-Ediciones Jurídicas. 1995. pp. 12-13.

nable el traslado de la posible exacción que se impone al patrimonio de los particulares. Este es el fin al que responde la fiscalización y consecuente determinación de las obligaciones tributarias, por lo que a ello debe reconducirse toda actuación y/o acto que desnaturalice la adecuada correspondencia que debe existir entre valor tributario –acto administrativo tributario– y capacidad contributiva.

Precisamente por lo anterior, constituye regla general en el procedimiento de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria que esta sea practicada sobre base cierta³. Es decir, se exige a la Administración Tributaria que tome en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma. Se entiende que, sólo así, el valor tributario que se emita representará, de la manera más certera posible, el reflejo de la capacidad contributiva de los particulares.

En ese sentido, la exigencia de realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta no puede suponer una actuación **estática** de la autoridad tributaria. Supone una actuación **dinámica**, dirigida siempre a comprobar la realidad de la operación realizada. En otros términos, nuestro sistema jurídico exige que la autoridad tributaria agote todas las posibilidades para conocer la realidad involucrada, de tal forma que se conozca el impacto tributario cierto de las operaciones realizadas.

Por ello, cualquier inacción, negligencia o en general cualquier situación que, por causas no imputables al deudor tributario, genere la emisión de un valor tributario que no refleje adecuadamente la capacidad contributiva asociada al caso concreto, constituiría una violación a los principios que rigen el ejercicio de la potestad tributaria, con la consecuente invalidez de dicho valor⁴. De allí que recurrir a medios alternativos para cubrir dichas situaciones no atribuibles al deudor tributario se encuentre proscrito.

Al cumplimiento y protección de dicho fundamento y exigencia de orden constitucional es de especial y plena aplicación –sin perjuicio de la aplicación de otros– el principio de verdad material⁵. En virtud de este principio, la Administración Tributaria, en el curso de un procedimiento administrativo de fiscalización o verificación tributaria, se encuentra obligada a comprobar la verdad material de los hechos relativos al interés, obligación o derecho de un particular. Como correlato de lo anterior, se entiende que la Administración Tributaria se encuentra obligada a desarrollar toda la actividad y actos que sean necesarios para dar adecuada tutela a dicho interés, incluso en forma independiente de la actitud adoptada para tal efecto por los deudores tributarios⁶.

Resulta claro, entonces, que, en aplicación del principio de verdad material, todos los actos llamados a determinar el real cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tri-

³ GARCÍA VIZCAINO, Catalina. "Derecho Tributario. Parte General". Tomo II. Buenos Aires: Ediciones Del-salma. 2000. p. 61.

⁴ Se ha señalado, por ejemplo, que la utilización de las presunciones en materia tributaria está condicionada a que exista "[...] una causa legítima para su utilización, como dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de solucionar situaciones evasivas, o de simplificación. En ningún caso, la causa legítima del establecimiento de las presunciones [...] puede ser la ineficiencia de la Administración o la ineptitud del legislador en captar o definir la realidad que se pretende sustituir". (En tal sentido, ver: NAVARRINE, Susana y Rubén ASOREY. "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario". Tercera Edición. Buenos Aires: Lexis Nexis. 2006. p. 36).

⁵ El principio de verdad material se encuentra regulado en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, aplicable de manera supletoria a todo tipo de procedimiento administrativo en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha ley. Dicha disposición establece expresamente lo siguiente:
Numeral 1.11 del artículo IV.- "Principios del procedimiento administrativo
El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...]
Principio de verdad material.- **En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones**, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas" [El énfasis es nuestro].

⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ. "Curso de Derecho Administrativo". Tomo II. Quinta Edición. Madrid: Civitas. 1998. pp. 458-459. En el mismo sentido, ver: DROMI, Roberto. "Derecho Administrativo". Séptima Edición. Buenos Aires: Ciudad Argentina. 1998. p. 911.

butarios en la etapa de fiscalización deben estar razonablemente permitidos para estos. En ese sentido, la Administración Tributaria está obligada a aceptar y ejecutar todos los actos que surjan en el contexto del correspondiente procedimiento administrativo tributario.

De no ser así, se estaría asimilando la función y lógica del procedimiento administrativo tributario a la del proceso civil. En este caso, como se sabe, no sólo el órgano jurisdiccional tiene una distinta posición frente al particular, sino que la labor probatoria busca despejar únicamente los hechos controvertidos por las partes. Es decir, se limita a la constatación de una verdad formal⁷.

Nótese que los alcances del principio de verdad material, a su vez, se encuentran complementados –en aras de satisfacer el fin al cual se debe la autoridad tributaria– por el principio de impulso de oficio⁸. Conforme a este principio la Administración Tributaria deberá asumir un rol activo en la conducción –inicio, desarrollo y conclusión– del procedimiento administrativo tributario sometido a su competencia. Por tanto, la Administración Tributaria debe dirigir e impulsar de oficio el procedimiento de fiscalización y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento de las cuestiones necesarias.

Más aún cuando, en virtud de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 162 de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁹, la carga de la prueba en un procedimiento administrativo de oficio –como en los de verificación o fiscalización tributaria– se rige como premisa por el principio de impulso de oficio¹⁰. Así, por ejemplo, ante toda situación –voluntaria o no de las partes o de un tercero (por ejemplo, el no ofrecimiento de una prueba esencial, ocultamiento de documentos, demora procesal, abandono, desvío del procedimiento, entre otros)–, que evite conocer la verdad material involucrada en el caso concreto, se deberá ordenar o actuar directamente todas las medidas para alcanzar la misma.

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado acerca de la necesidad de valorar los hechos a fin de llegar a una determinación real de la obligación tributaria. Así, el órgano colegiado ha establecido en estas resoluciones lo siguiente:

- a. Resolución del Tribunal Fiscal 05871-11-2011, del 8 de abril de 2011: “Que es pertinente indicar que el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...] aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, prevé que **el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en los principios de impul-**

⁷ Así lo ha entendido una posición autorizada, quien ha sostenido que “[e]n el proceso civil, el Juez es, como regla, un simple espectador, una instancia neutral que aplica la Ley a los hechos que le presentan –y le prueban– las partes litigantes [...]; en el procedimiento administrativo, en cambio, el planteamiento es radicalmente diverso, supuesto que, cualesquiera que sean los intereses privados en presencia, la Administración está obligada siempre a orientar su actividad en orden a la pronta y eficaz satisfacción del interés general que todo procedimiento de esta clase pone en juego. Rige, pues, con carácter general en el procedimiento administrativo, el principio de oficialidad de la prueba, según el cual el órgano administrativo está específicamente obligado a desarrollar, incluso de oficio, es decir, sin que medie petición al respecto de los interesados, todos los actos de instrucción (y, por consiguiente, todas las actividades probatorias) que se consideren adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales debe pronunciarse la resolución” (Ver: *Ibíd.* pp. 484-485).

⁸ El principio de impulso de oficio se encuentra regulado en el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual establece que “las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.

⁹ El numeral 162.1 del artículo 162 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que “la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente ley”.

¹⁰ Lo expuesto ya ha sido establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución 478-3-97 del 20 de mayo de 1997 que señaló que “[...] debe precisarse que **no corresponde a la recurrente la carga de la prueba para acreditar ante la Administración Tributaria que los servicios los recibió efectivamente y completamente [...]**, dado que al existir de por medio un contrato corresponde a la propia Administración Tributaria la probanza [...]. [...] Que, toda vez que la Administración Tributaria no acredita que el servicio no existió o que no fue prestado [...] no puede desconocer el gasto para efectos del Impuesto a la Renta” [el énfasis es nuestro]. En igual sentido se pronuncia la Resolución 933-3-97 de fecha 6 de noviembre de 1997, en la cual el Tribunal Fiscal indicó que “[...] **la carga de la prueba** respecto a la falta de fehaciencia de la operación citada precedentemente **corresponde a la Administración Tributaria [...]**” [El énfasis es nuestro]. Como se puede apreciar, en las resoluciones antes citadas, el Tribunal Fiscal ha dejado claramente establecido que la carga de la prueba corresponde a la Administración Tributaria y no al deudor tributario.

- so de oficio, según el cual las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, y el principio de verdad material, de acuerdo con el cual, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados” [El énfasis es nuestro].
- b. Resolución del Tribunal Fiscal 03199-1-2010, del 25 de marzo de 2010: “[...] El numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...] que define el principio de verdad material como aquél que obliga a la autoridad administrativa competente a verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar toda las medidas probatorias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o que hayan acordado eximirse de ellas” [El énfasis es nuestro].
- c. Resolución del Tribunal Fiscal 01881-A-2008, del 13 de febrero de 2008: “Que de lo expuesto se concluye que la Administración ha omitido realizar un examen integral de los aspectos pertinentes de la transacción comercial [...]. Que para el efecto, la Administración deberá tomar en cuenta la información que fluye de los documentos que constan en los actuados y de la que obtenga de los requerimientos que considere necesario efectuar, a fin de alcanzar la verdad material de los hechos”.
- d. Resolución del Tribunal Fiscal 09513-3-2007, del 12 de octubre de 2007: “Que estando a que constituye principio del procedimiento administrativo el de verdad material según el cual en el procedimiento, la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, adoptando todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, corresponde que la Administración realice las verificaciones pertinentes y se pronuncie en consecuencia”.
- e. Resolución del Tribunal Fiscal 04100-4-2007, del 9 de mayo de 2007: “Que cabe indicar que **de conformidad con el principio de verdad material [...], en el procedimiento, la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, adoptando todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados**” [El énfasis es nuestro].
- f. Resolución del Tribunal Fiscal 03851-1-2007, del 27 de abril de 2007: “[...] Corresponde declarar nula la apelada, a fin que la Administración emita un nuevo pronunciamiento debidamente motivado, para lo cual deberá tomar en cuenta los documentos presentados por la recurrente y, en caso estos resultaran insuficientes, **en aplicación del principio de verdad material, según el cual la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas, deberá requerir las pruebas que considere convenientes**” [El énfasis es nuestro].
- g. Resolución del Tribunal Fiscal 01343-1-2006, del 14 de marzo de 2006: “Que conforme al numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...], en el procedimiento, **la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados [...].** Que de acuerdo a las normas glosadas, la Administración Tributaria se encontraba obligada a realizar las verificaciones que resultaran pertinentes a efecto de sustentar su reparo, no sólo por aplicación del principio de verdad material, sino por estar contradiciendo lo sostenido por el recurrente” [El énfasis es nuestro].

- h. Resolución del Tribunal Fiscal 00633-1-2006, del 3 de febrero de 2006: “[...] Corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo del presente reparo, a fin que la Administración se pronuncie respecto de las pruebas aportadas por el recurrente en la instancia de reclamación [...] **ello en virtud del principio de verdad material que establece que la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, debiendo adoptar todas las medidas probatorias necesarias, previsto en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444**” [El énfasis es nuestro].
- i. Resolución del Tribunal Fiscal 06048-1-2005, del 11 de noviembre de 2005: “[...] Conforme al numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General [...], **en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la Ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados**” [El énfasis es nuestro].
- j. Resolución del Tribunal Fiscal 03344-4-2005, del 27 de mayo de 2005: “Que según el principio de verdad material [...], en el procedimiento, la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, adoptando todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la Ley”.
- k. Resolución del Tribunal Fiscal 03060-1-2005, del 17 de mayo de 2005: “Que **la citada solicitud de información se sustentó en los principios de impulso de oficio y de verdad material, aplicables a los procedimientos tributarios**, recogidos en los parágrafos 1.3 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según los cuales **las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones neces-**

rias, debiendo verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberán adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por Ley aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados” [El énfasis es nuestro].

- l. Resolución del Tribunal Fiscal 04970-2-2003, del 1 de setiembre de 2003: “De acuerdo con el principio de **verdad material**, en el procedimiento, **la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que motivan sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados**” [El énfasis es nuestro].
- m. Resoluciones del Tribunal Fiscal 02289-4-2003, del 29 de abril de 2003, y 03317-4-2003, del 13 de junio de 2003: “[...] **Según el principio de verdad material**, en el procedimiento, **la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas la medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados**” [El énfasis es nuestro].

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal ha considerado que el principio de verdad material es de aplicación en sede administrativo-tributaria. Dicha aplicación supone verificar plenamente los hechos involucrados, adoptando –incluso cuando no exista solicitud de los administrados– todas las medidas probatorias necesarias.

Nótese, conforme lo establece el artículo 75 del Código Tributario, al cual nos referiremos en líneas siguientes, que el procedimiento administrativo de fiscalización sólo concluye con la emisión del correspondiente valor tributario. Siendo ello así, la Administración Pública, dentro de la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria, debe dirigir e impulsar de oficio el procedimiento administrativo tributario y ordenar la realización o **práctica** de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, a fin de determinar el real cumplimiento de las obligaciones tributarias que el deudor tributario tiene frente al Estado.

La conclusión señalada es de la mayor relevancia, pues tiene diversos efectos en la aplicación de las normas tributarias. Entre otros aspectos, se entiende que el acto administrativo tributario (como, por ejemplo, Resolución de Determinación) emitido por la autoridad tributaria comporta y presupone necesariamente la manifestación o plasmación de la verdad material y objetiva del interés, y la situación jurídica del administrado involucrado en el caso concreto.

Es así que dicho cumplimiento permite a los administrados asumir que el acto administrativo tributario emitido es válido y definitivo y, por tanto, se adopte la certeza de que dicho acto –que ha eliminado la incertidumbre a la que está sujeto el particular antes de su emisión y notificación– tiene vocación de permanencia en el tiempo.

B. Acerca de los plazos previstos en el Código Tributario para la presentación de información durante el procedimiento administrativo de fiscalización tributaria

Establecida y entendida la función constitucional y legal del procedimiento administrativo de fiscalización tributaria, un segundo aspecto a comentar son los alcances del tratamiento otorgado por el Código Tributario a la fijación de plazos máximos para el cumplimiento de la obligación de presentar información durante dicho procedimiento de fiscalización. Este aspecto es de la mayor relevancia, pues supone comprobar si existe o no una limitación legal

a la presentación de pruebas y/o argumentos durante un procedimiento de fiscalización. Ello a fin de verificar si dicho tratamiento legal responde a la función que debe cumplir este procedimiento tributario.

Al respecto, es importante destacar que el Código Tributario no establece expresamente plazos legales máximos para que el deudor tributario presente o pueda presentar información solicitada mediante un “requerimiento” con motivo del inicio y desarrollo de una fiscalización o verificación tributaria.

Dicho cuerpo legal –salvo en los casos en que la presentación de dicha información puede ser inmediata, de actuación directa por la autoridad tributaria¹¹ o en casos distintos a la obligación de presentar información¹²– sólo establece expresamente **plazos mínimos**¹³ para que el deudor tributario cumpla con los requerimientos formulados por la Administración Tributaria para presentar información¹⁴. Ante esta situación, esto es, considerando que el Código Tributario no regula en forma expresa plazos máximos para que el deudor tributario cumpla su obligación de presentar información, es conveniente recurrir a la regulación de plazos y términos que regula la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyas disposiciones son aplicables al procedimiento administrativo tributario de fiscalización.

De acuerdo a una interpretación sistemática de lo establecido en el numeral 1 del artículo 131¹⁵ y en el numeral 1 del artículo 136¹⁶ de la

¹¹ Por ejemplo, la toma de inventarios, prevista en el numeral 5 del artículo 62 del Código Tributario.

¹² Por ejemplo, la comparecencia de los deudores tributarios, prevista en el numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario.

¹³ Así lo ha entendido también el Tribunal Fiscal en la Resolución 00148-1-2004, emitida el 14 de enero de 2005 y de observancia obligatoria a la fecha, en la que dicho órgano colegiado estableció que el Código Tributario establece un plazo mínimo “[...] cuando se requiere la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación [...]”.

¹⁴ Este es el caso del numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, que establece la obligación de exhibir o presentar libros, registros, documentos que sustenten la contabilidad o hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, entre otros, en un plazo no menor de dos días hábiles, si así lo justifica la situación. Para el caso de presentación de informes o análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, el plazo que se otorgue no podrá ser menor a tres días hábiles. En el mismo sentido se encuentra el numeral 3 del referido artículo, que dispone la obligación de los terceros de presentar información, exhibir libros, registros, entre otros documentos, en un plazo no menor de tres días hábiles.

¹⁵ Inciso 1 del artículo 131.- “Obligatoriedad de plazos y términos: **Los plazos y términos son entendidos como máximos**, se computan independientemente de cualquier formalidad, y obligan por igual a la administración y a los administrados, sin necesidad de apremio, en aquello que respectivamente les concierna” [El énfasis es nuestro].

¹⁶ Inciso 1 del artículo 136.- “Plazos improrrogables **Los plazos fijados por norma expresa son improrrogables**, salvo disposición habilitante en contrario” [El énfasis es nuestro].

Ley del Procedimiento Administrativo General, se puede señalar que, sólo en caso una **disposición legal autorizada** –como podría ser una disposición de carácter tributario– establezca un plazo legal expreso para el cumplimiento de una obligación (por ejemplo, presentación de información), dicho plazo se deberá entender como **máximo e improrrogable**.

Nótese, entonces, que si la **disposición legal autorizada** no establece un plazo legal de manera expresa para cumplir una obligación, el eventual plazo que fije la Administración Pública –como podría ser el caso de la Administración Tributaria cuando emite un requerimiento de información– no debe entenderse como uno máximo e improrrogable.

A este efecto es de plena aplicación el numeral 2 del artículo 140¹⁷ de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Esta disposición establece que sólo en los casos en que una disposición legal autorizada fije de manera expresa un plazo para realizar una actuación administrativa, se declara decaída dicha posibilidad una vez vencido este. Es decir, en este supuesto nos encontraremos ante una situación **preclusiva**.

Queda claro, entonces, que si la disposición legal autorizada no estableció un plazo expreso para cumplir una actuación, luego de vencido el plazo que en la práctica puede haber otorgado la autoridad administrativa correspondiente, no se entenderá decaída la posibilidad que el administrado puede presentar la información que sustente su interés.

De acuerdo a lo anterior, consideramos que el vencimiento del plazo dispuesto por la Administración Tributaria para la presentación de información solicitada mediante un “requerimiento” tributario –incluso cuando se ha declarado el cierre del mismo– no debería

generar la imposibilidad del deudor tributario de presentar posteriormente toda aquella información necesaria, a fin de desvirtuar los reparos que formule dicha autoridad con motivo de la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en un ejercicio fiscal.

Veamos si a dicha conclusión se puede arribar también con motivo de lo previsto en el segundo y tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario.

C. El caso de la comunicación del cierre de los requerimientos tributarios antes de la emisión de los valores tributarios (actos administrativos tributarios)

Un tercer aspecto a comentar es la situación particular que se regula en el segundo y tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario, relativa a la comunicación al deudor tributario de las conclusiones de la fiscalización tributaria realizada. Es decir, veamos si el tratamiento dispensado en dicho artículo responde al fundamento constitucional del procedimiento administrativo de fiscalización.

Sobre el particular, el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario¹⁸ establece la posibilidad que la Administración Tributaria comunique a los deudores tributarios, cuando la complejidad del caso así lo amerite y en forma previa a la emisión de los valores tributarios, las conclusiones a las que ha arribado respecto del tributo y período específico materia de un procedimiento de fiscalización tributaria.

En relación a esta disposición, cabe indicar que dicha comunicación de las conclusiones de la fiscalización se ha previsto –desde nuestro punto de vista resulta discutible– como una facultad y no una obligación de la Administración Tributaria¹⁹. Empero, para el ejercicio de dicha facultad es necesario el cumplimiento

¹⁷ Inciso 2 del artículo 140.- “Efectos del vencimiento del plazo
Al vencimiento de un plazo improrrogable para realizar una actuación o ejercer una facultad procesal, previo apercibimiento, **la entidad declara decaído el derecho al correspondiente acto**, notificando la decisión” [El énfasis es nuestro].

¹⁸ Artículo 75.- “Resultados de la fiscalización o verificación
[...] Previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique”.

¹⁹ Decimos que nos parece discutible porque debemos entender que es deber e interés de la Administración Tributaria conocer todos los elementos y aspectos que permitan arribar a una conclusión que se condiga con la realidad material del caso analizado. En ese sentido, si el deudor tributario solicita dicha comunicación, consideramos que sería obligación de dicha entidad –y no facultad– trasladar los resultados de la

de dos requisitos: (i) Que se ejerza en forma previa a la emisión de los valores; y, (ii) que el caso revista complejidad.

De presentarse las condiciones para el ejercicio de dicha facultad, el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria pueda otorgar al deudor tributario un plazo no menor a tres días hábiles para que presente sus observaciones a las conclusiones notificadas por dicha entidad. Luego de transcurrido dicho plazo, precisa la disposición legal, se establece que la documentación que presente el deudor tributario no será merituada en el procedimiento de fiscalización²⁰.

En tanto el tercer párrafo de la mencionada disposición legal establece expresamente el carácter perentorio del plazo para presentar información luego de comunicada las conclusiones de la fiscalización, se puede entender que decaería la posibilidad de que el deudor tributario presente información luego de vencido dicho plazo a fin de sustentar los requerimientos y eventuales reparos por formularse.

Es importante tener presente, empero, la lógica y finalidad a la que deben responder el segundo y el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario. En efecto, el cierre de los requerimientos no puede suponer la conclusión o una limitación a la labor de fiscalización o verificación de la Autoridad Tributaria.

Aun cuando el artículo 62-A del Código Tributario establece un plazo legal expreso para el ejercicio de la función de fiscalización²¹, debe

notarse que el primer párrafo del artículo 75²² del referido Código dispone de manera expresa que dicha etapa únicamente concluye –y no antes– con la emisión de la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, según sea el caso.

En virtud al principio de jerarquía de leyes, por tanto, un documento de la naturaleza del cierre de los requerimientos –comunicación de las conclusiones generales de la fiscalización– no puede limitar –en forma válida– el ejercicio del deber de la Administración Tributaria de verificar el real cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios.

En ese sentido, es claro que, mientras no concluya el procedimiento administrativo de fiscalización por el período y ejercicio fiscal correspondiente, el deudor tributario se encuentra válida y plenamente facultado para ofrecer la información y formular los argumentos que sustenten sus descargos, de tal forma que pueda levantar los reparos que se le han formulado. Hasta antes de la conclusión de esta etapa –que, como se dijo, concluye con la emisión y notificación de los valores tributarios– subsiste el deber de la Administración Tributaria de tutelar el interés público al cual se debe. Este no es otro, para el tema que nos ocupa y que trasciende al interés particular de las partes involucradas, que conocer la verdad material de las operaciones económicas que realicen los particulares a fin de determinar la incidencia tributaria que presenten.

Como correlato de lo anterior, para cumplir esta labor, la autoridad tributaria debe adoptar to-

fiscalización para que aquél pueda precisar o complementar los aspectos involucrados en los reparos que haya formulado al tributo y período tributario materia de fiscalización. Es decir, para que se llegue a la verdad material de los hechos. Si luego de dicha comunicación y respuesta del deudor tributario subsisten los reparos formulados, es claro que tendría que controvertirse los mismos en el correspondiente procedimiento contencioso tributario.

²⁰ Artículo 75. - “Resultados de la fiscalización o verificación

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto de que la Administración Tributaria las considere. De ser el caso, la documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

²¹ El artículo 62-A del Código Tributario establece que “[...] el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma”.

²² El artículo 75 del Código Tributario establece expresamente lo siguiente: “Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso”.

dos los actos y medidas que le permitan llegar a dicha realidad. Una de ellas es, precisamente, admitir y valorar información que se presente aun después de vencido el plazo previsto en el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario y se mantenga abierto el período de fiscalización. Es decir, si en relación a la materia controvertida existe un aspecto que debe ser validado, la Administración Tributaria debe adoptar las medidas necesarias para verificar y evaluar el mérito probatorio de dicha información, a fin de emitir un acto administrativo que se ajuste a la verdad material de los hechos.

Precisamente por lo anterior, en nuestra opinión, la necesidad de fijar un plazo en los requerimientos tributarios o en el requerimiento en el que se comunica las conclusiones de la correspondiente fiscalización tributaria, tiene por finalidad que el deudor tributario tenga certeza del tiempo que dispone para presentar lo requerido por la autoridad tributaria (por ejemplo, el ejercicio de su **derecho constitucional de defensa**).

No obstante, dicho plazo no debería ser entendido como un plazo preclusivo o perentorio para que los deudores tributarios puedan presentar información que absuelva los reparos formulados por la Administración Tributaria si es que han existido situaciones que han impedido cumplir con el plazo. Es decir, es necesario que se establezca un plazo, pero en función al interés del administrado y no en perjuicio suyo —como sería el caso de considerar un plazo máximo e improrrogable—, sobre todo si la admisión de dicha situación permitiría que se reduzca la litigiosidad derivada de reparos —observaciones a la liquidación tributaria presentada por el contribuyente en un tributo y período específico— que pudieron ser dejados sin efecto en el procedimiento de fiscalización tributaria si se hubieran admitido y valorado las pruebas y/o información presentadas por los contribuyentes antes de la emisión de los valores tributarios.

En esta lógica, consideramos que los deudores tributarios estarían plenamente facultados para presentar toda aquella información que: (i) No sea solicitada expresamente durante la fiscalización; (ii) no pudo presentarse en su oportunidad por imposibilidad material —esto es, que no se debe a una actuación de mala fe o de falta de colaboración del deudor tributario; o (iii) corresponda a pruebas nuevas, entre otros supuestos²³.

Es importante comprender que esta obligación de la Administración Tributaria no se deriva de un mandato previsto en una disposición de rango legal, sino propiamente de la finalidad de la actuación de la Administración Pública, en la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria.

Esta finalidad se manifiesta al garantizar y comprobar, en cada caso particular, que los actos administrativos que se emitan sean una fiel manifestación del ejercicio de todas las facultades necesarias que permitan comprobar y atender a la situación real, objetiva y, en lo posible, exacta de la capacidad contributiva del deudor tributario²⁴.

D. Acerca de la posible nulidad del acto administrativo tributario que no admita y valore la información y/o argumentos presentados durante el procedimiento administrativo de fiscalización

Un cuarto aspecto a comentar es la consecuencia legal que se genera en el supuesto que la Administración Tributaria emita un acto administrativo tributario que no cumpla con su deber de aplicar el principio de verdad material e impulso de oficio en el marco de un procedimiento administrativo de fiscalización. Sobre el particular, debemos señalar que, en el supuesto que la Administración Tributaria no admita y valore en forma motivada la información y argumentación que presente el deudor tributario²⁵, no sólo violará los principios

²³ Dicha afirmación se ve reforzada, sobre todo, en los casos en que el deudor tributario presenta información luego de vencido el plazo otorgado por la Administración Tributaria para absolver las conclusiones de la fiscalización, y esta no emite los valores hasta después de un tiempo razonable para la emisión de los valores tributarios.

²⁴ No podemos dejar de mencionar que, entre otras, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal 02102-4-2010 y 21870-5-2011 se ha establecido que no sería admisible la presentación de pruebas y/o argumentos luego del vencimiento del plazo otorgado con motivo del requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

²⁵ A este efecto, la Administración Tributaria debe tener presente que la motivación, como uno de los requisitos de validez del acto administrativo, implica, entre otros aspectos, la necesidad de valorar en forma motivada los argumentos expuestos por el administrado y la aplicación de los medios probatorios ofrecidos por éste. Esta

de verdad material e impulso de oficio, sino que incurrirá en una abierta violación al derecho de defensa de dicho deudor.

Ciertamente, la Administración Tributaria debe tener presente que toda persona, en virtud de lo establecido en el numeral 23 del artículo 2 de la Constitución Política de 1993²⁶, tiene derecho a la legítima defensa. Conforme a este derecho constitucional, aplicable por tanto a todo tipo de procedimiento –como es el caso de un procedimiento administrativo de fiscalización tributaria–, toda persona tiene el derecho a que el órgano que resolverá le confiera válidamente la posibilidad de pronunciarse acerca de todos los aspectos que darán motivo a la expedición de una resolución o acto administrativo, a fin de exponer, acreditar y, de ser el caso, obtener un resultado favorable a sus intereses.

En ese sentido, no puede pretenderse que una persona ejerza su derecho de defensa únicamente al momento de la notificación de la correspondiente resolución o acto administrativo pues, como resulta claro, se incurriría en un acto viciado de nulidad. Ello, como es claro, sucede en los casos en que el deudor tributario –por una actuación no imputable a él– presenta información luego del cierre de los requerimientos y esta no es valorada en el procedimiento de fiscalización.

Por tal motivo, en caso la Administración Tributaria no admita la información y argumentación presentada por el deudor tributario luego de vencido o cerrado un requerimiento –o el cierre de los requerimientos–, o incurra en una falta de valoración –de la prueba presentada– y motivación al expedir un eventual acto administrativo, se habrá incurrido en un vicio insubsanables. Estos vicios no son otros que la vulneración al derecho de defensa; vulneración al principio de verdad material e impulso de oficio; y falta de motivación de los actos administrativos.

En ese sentido, serán nulos de pleno derecho los valores o actos administrativos tributarios

emitidos. Así lo establece el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN

A partir del análisis desarrollado en el presente documento podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- a. El Código Tributario sólo establece expresamente plazos mínimos para que el deudor tributario cumpla con los requerimientos formulados por la Administración Tributaria para presentar información. En ese sentido, el vencimiento del plazo dispuesto por dicha entidad para la presentación de información solicitada mediante un “requerimiento” tributario –incluso cuando se ha declarado el cierre del mismo– no debe generar la imposibilidad del deudor tributario de presentar posteriormente toda aquella información necesaria a fin de desvirtuar los reparos que formule dicha autoridad con motivo de la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en un ejercicio fiscal.
- b. El cierre de un requerimiento o de todos los requerimientos no puede suponer la conclusión o una limitación a la labor de fiscalización tributaria. Por tanto, un documento de la naturaleza de un requerimiento no debería limitar –en forma válida– el ejercicio del deber de la Administración Tributaria de verificar el real cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios.
- c. La Administración Tributaria se encuentra obligada a comprobar la verdad material de los hechos que determinen el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para este efecto, dicha entidad debería asumir un rol activo en la dirección del procedimiento administrativo tributario de fiscalización y, por tanto,

obligación es de la mayor relevancia porque exige que la Administración Tributaria se pronuncie en forma detallada y motivada acerca de las pruebas y los argumentos de hecho y de derecho que han sustentado su decisión, a fin de que el administrado ejerza, entre otros, su derecho constitucional a la defensa. Ello se encuentra establecido en el numeral 6 del artículo 77 y el artículo 103 del Código Tributario, así como el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar y el artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

²⁶ Inciso 23 del artículo 2 [Constitución Política del Perú].- “Toda persona tiene derecho: [...] A la legítima defensa”.

debería desarrollar toda la actividad y actos que sean necesarios para tutelar adecuadamente el interés público involucrado, incluso en forma independiente de la actitud adoptada para tal efecto por los administrados.

- d. En protección del interés público y del cumplimiento de los principios de verdad material e impulso de oficio, la Administración Tributaria debería admitir y valorar información que se presente aún después de vencido el plazo previsto en el tercer párrafo del artículo 75 del Código Tributario y mientras se mantenga abierto el período de fiscalización. Esta obligación es una manifestación de la búsqueda y declaración de certeza en los actos administrativos que emite la

Administración Tributaria; esto es, la tutela del principio-derecho de seguridad jurídica de los particulares de plena tutela por la Constitución Política del Estado.

- e. La Administración Tributaria emitiría un acto administrativo tributario nulo de pleno derecho si no admite la información y argumentación presentada por el deudor tributario luego de vencido o cerrado un requerimiento o todos los requerimientos. En estos supuestos, la propia Administración Tributaria o el órgano que deberá resolver tendrá que ordenar el quiebre del valor tributario y, consecuentemente, dejar sin efecto los reparos tributarios que se hayan formulado con motivo de la emisión de dicho acto administrativo nulo de pleno derecho.