



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**El ser y actuar del comité revisor en la aplicación de la
cláusula antielusiva general**

Tesis para optar el Título de
Abogado

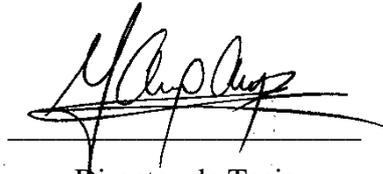
Julio André Panta Trelles

**Asesor(es):
Mgtr. Guillermo Andrés Chang Chuyes**

Piura, mayo de 2021

Aprobación

La tesis titulada “El ser y actuar del comité revisor en la aplicación de la cláusula antielusiva general”, presentada por el bachiller Julio André Panta Trelles en cumplimiento con los requisitos para obtener el Título de Abogado, fue aprobada por el Director de Tesis Mgr. Guillermo Andrés Chang Chuyes.



Director de Tesis



Dedicatoria

A mis padres, mis hermanos, mi sobrino y mi familia.

A mi novia y mis amigos.

A todos con cariño.



Resumen

Esta investigación busca determinar la naturaleza jurídica del comité revisor, órgano encargado de aplicar la cláusula antielusiva general. En primer capítulo contiene un análisis descriptivo de la regulación de la cláusula antielusiva general peruana, desde la norma VIII hasta la actualidad.

El segundo capítulo contiene el estudio del comité revisor como órgano administrativo, analizándolo según el número de sus integrantes y a la materia o naturaleza de sus actividades. Asimismo, se desarrolla el carácter vinculante de sus pronunciamientos.

Por otra parte, se analiza al comité revisor en función de sus actos administrativos. Se estudiará también el tipo de actos que emite y la naturaleza de sus manifestaciones.

Finalmente se expone su intervención dentro del *iter procedimental* de la fiscalización tributaria, procedimiento administrativo en el cual el comité revisor desarrollará su labor esencial.



Tabla de contenido

Introducción.....	11
Capítulo 1 La norma antielusiva en el Perú	13
1.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.....	14
1.2 La nueva cláusula antielusiva general. La norma XVI.....	17
1.3 Los parámetros de fondo y forma	20
Capítulo 2 Naturaleza jurídica del comité revisor	25
2.1 Naturaleza jurídica como órgano administrativo.....	25
2.1.1 Órgano administrativo colegiado de la SUNAT	25
2.1.2 Órgano consultivo de opinión vinculante	30
2.2 Naturaleza jurídica en función de sus actos administrativos	35
2.2.1 Noción de acto administrativo	35
2.2.2 El informe del comité revisor como acto de trámite interno.....	37
2.2.3 Acto administrativo con declaraciones de juicio	40
Capítulo 3 La opinión del comité revisor dentro del procedimiento de fiscalización	43
3.1. El procedimiento de fiscalización tributaria	43
3.1.1 Como facultad y procedimiento.....	43
3.1.2 Intervención del comité revisor.....	45
3.1.3 ¿Análisis fáctico o jurídico?.....	49
3.2. Carácter inimpugnable de la opinión	53
Conclusiones	55
Lista de referencias	57

Introducción

Dentro de su proceso evolutivo, las empresas tienden a ofrecer su producción de forma más eficiente buscando una mayor rentabilidad. Los contribuyentes organizan sus estructuras reduciendo costos e incrementando utilidades, adoptando formas jurídicas legalmente válidas y fórmulas fiscales más beneficiosas.

Sin embargo, no todo ahorro fiscal es válidamente permitido pues existen estructuras que abusando de las formas jurídicas buscan eludir la aplicación de las normas tributarias afectando la recaudación.

Bajo este contexto, nuestro ordenamiento jurídico introdujo la norma antielusiva general¹. Desde su promulgación dicha norma ha generado incertidumbres respecto de su aplicación y conveniencia. Muchos consideraban que la misma otorgaba un amplio margen de discrecionalidad a los funcionarios de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, la SUNAT) que podría traer consigo prácticas arbitrarias.

Es así que, a efectos de otorgar garantías a los contribuyentes, mediante Decreto Supremo N° 145-2019-EF se crea la figura del comité revisor, con oportunidad de la aprobación de los parámetros de forma y fondo para la aplicación de la Norma Antielusiva General².

La función esencial es emitir una opinión en aquellos casos en los cuales se desprendan elementos que configuren elusión tributaria por parte del contribuyente dentro de una fiscalización y en el que, de ser el caso, se aplicará la mencionada norma.

Ahora bien, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo determinar la naturaleza jurídica del comité revisor. El primer capítulo contiene un análisis descriptivo de la regulación de la cláusula antielusiva general peruana, desde la norma VIII hasta la actualidad. En el segundo capítulo se hace un estudio del comité revisor como órgano administrativo. En él se analiza dicha figura en relación al número de sus integrantes y a la materia o naturaleza de sus actividades. Asimismo, se desarrolla el carácter vinculante de sus pronunciamientos.

Adicionalmente, se lleva a cabo un análisis del comité revisor en función de sus actos administrativos. Se estudia el tipo de actos que emite y la naturaleza de sus manifestaciones.

Finalmente expondremos su intervención dentro del *iter* procedimental de la fiscalización tributaria, procedimiento administrativo en el que el comité revisor desarrollará

¹ Regulada en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012 y vigente a partir del 19 de julio de 2012.

² Dicha norma fue complementada con la Resolución de Superintendencia N° 153-2019-EF, la cual regula las normas necesarias para la implementación, organización y funcionamiento.

su labor esencial. Se lleva a cabo un minucioso análisis tanto fáctico como jurídico de las operaciones respecto de las cuales deberá emitir opinión vinculante.

Como es evidente, mediante la presente investigación se busca dar claridad respecto de tan novedoso órgano administrativo con vital importancia dentro del procedimiento de fiscalización, cuya opinión tiende a determinar la aplicación o no de la cláusula antielusiva general, buscando además garantizar su correcta aplicación



Capítulo 1

La norma antielusiva en el Perú

Combatir el fenómeno de la elusión tributaria no ha sido una tarea fácil pues no hay una única forma idónea para ello. Los ordenamientos jurídicos a nivel mundial han venido utilizando diversas fórmulas para minimizarla.

Una de estas formas es el ejercicio de las potestades ordinarias de cada administración en la aplicación del tributo. Dentro de ellas están la interpretación de las normas jurídicas y la calificación de los hechos, también conocida como *Substance over form*, que obliga a calificar la realidad de los actos o negocios frente a las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes.

A través de estas facultades se puede determinar si un hecho, acto o negocio puede subsumirse en una norma tributaria determinada. Pese a no ser instrumentos específicamente antielusivos muchas veces logran el mismo efecto.

Por otro lado, nos dice GARCÍA NOVOA, cuando hablamos de instrumentos específicamente antielusorios, tenemos que hacer referencia al *genus* cláusulas antielusorias o antielusivas, que pueden ser particulares o generales³.

Las cláusulas antielusorias o antielusivas, pueden definirse como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirían en la asignación a la administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir⁴.

Estas cláusulas se pueden clasificar según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho. Son cláusulas generales las que normalmente son planteadas con expresiones abiertas y abstractas, y son cláusulas específicas las que están previstas para ser aplicadas a casos puntuales.

Sin perjuicio de estos dos tipos de cláusulas, podemos encontrar figuras híbridas o mixtas. Estas están estructuradas según el modelo normativo de las cláusulas generales, pero que se apliquen de manera restringida o a un ámbito limitado⁵.

³ GARCÍA NOVOA, César., *Relatoría General. Tema 1: "La Elusión Fiscal y los medios para evitarla"*, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano Derecho Tributario, Isla Margarita – Venezuela, 2008, p. 61.

⁴ *Ibidem.*, p. 82.

⁵ *Ibidem.*, p. 83.

En ese orden de ideas, las cláusulas antielusivas específicas y generales son herramientas que colaboran para que los estados puedan reducir los problemas de la recaudación fiscal y la susceptible vulneración de principios constitucionales.

Para efectos de la presente investigación, nos centraremos en la cláusula antielusiva general como medio para combatir la elusión tributaria, los antecedentes de su regulación en el ordenamiento jurídico peruano y futura aplicación.

1.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario

Fijándonos en la evolución histórica de este precepto normativo, la norma VIII fue introducida por el Decreto Legislativo N° 186, con fecha de 21 de abril el 1996, el cual contenía lo siguiente:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT- atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando estos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la configuración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

En vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

De acuerdo a la exposición de motivos del mencionado Decreto Legislativo, la finalidad de la norma VIII fue establecer la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que pueden adoptar los contribuyentes (*substance over form*). Asimismo, señalaba que mediante esta norma se aplicaría la teoría del develamiento para los grupos económicos, la cual implicaba el desconocimiento de las formas jurídicas cuando éstas se utilicen fraudulentamente.

Estamos pues ante una cláusula antielusiva que permitiría a la Autoridad Fiscal desconocer los negocios utilizados por las partes cuando éstos fuesen manifiestamente inadecuados al fin perseguido y con la finalidad de eludir el tributo⁶.

El primer cuestionamiento en relación a la norma VIII, fue la que hace referencia al abordado intento de introducir la “interpretación económica” en el ámbito tributario. Para GARCÍA NOVOA, el elemento fundamental radicaba en la expresión: “se prescindirá, en la configuración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real”.

Advertía que no había ninguna duda de que este precepto pretendía establecer la interpretación económica como mecanismo de lucha contra la elusión fiscal; y esta pretensión resultaba altamente criticable⁷.

Resultaba importante considerar que sería una labor complicada demostrar objetivamente la verdadera intención de las personas, lo que definitivamente complicó la interpretación y aplicación práctica de la norma VIII.

Esto haría que cinco meses más tarde de la entrada en vigor de la mencionada norma VIII, el Congreso de la República cuestionara el texto original de su segundo párrafo, por contrariar el principio de legalidad, el derecho a contratar con fines lícitos y el principio de seguridad jurídica⁸.

El principio de legalidad en su manifestación de tipicidad, es una técnica al servicio de la seguridad jurídica en los ordenamientos de injerencia como el tributario⁹. Este principio supone delimitar a través de una norma las características objetivas del hecho imponible o gravable, de modo que los contribuyentes conozcan las consecuencias jurídicas de sus actos. Tales consecuencias, deberán estar fijadas en una norma jurídica que, por definición, será general y abstracta.

La tipicidad es una garantía de que las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar previstas en reglas abstractas. Estas exigencias constitucionales, que

⁶ GARCÍA NOVOA, Cesar., “Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 40, Lima, 2006, p. 62.

⁷ GARCÍA NOVOA, Cesar., “Naturaleza y función jurídica de la norma VIII. ...*op cit.*, p. 64.

⁸ La Exposición de Motivos de la Ley N° 26663 señala que el hecho que la norma VIII (promulgada mediante el Decreto Legislativo 816) faculte a la SUNAT de hacer abstracción de las formas jurídica o de los actos realizados, asumiendo como hechos imposables situaciones económicas que ellos consideran que son reales, podría contradecir el principio de legalidad. Asimismo, la Exposición de Motivos señaló que, si la SUNAT puede reinterpretar el supuesto de hecho de una norma, crea inseguridad jurídica, dado que nadie en el país podría saber si ha pagado sus tributos o no, porque la SUNAT tendría el poder de interpretar que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera.

⁹ GARCÍA NOVOA, Cesar., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, 2000, pp. 114 - 121.

derivan del principio de reserva de ley, añadirán el requisito de que la previsión de esas consecuencias se haga a través de una norma con rango de ley formal.

También es cierto, agrega GARCIA NOVOA, que una disposición que implante una interpretación económica vulnera el derecho a la libertad de contratación, reconocido en el artículo 2º inciso 14) de la Constitución peruana, la cual tiene como finalidad reconocer y proteger la autonomía privada en su expresión de autonomía patrimonial y económica¹⁰. En opinión del legislador, la norma VIII vulneraba este derecho en cuanto gravaba un pretendido “sustrato económico” al margen de las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes.

Finalmente, consideraron que la redacción inicial de la norma VIII, violaría el principio de seguridad jurídica. Si bien la Constitución no lo reconoce expresamente como un principio constitucional, el Pleno del Tribunal Constitucional, en la sentencia del 30 de abril del 2003, contenida en el Expediente 0016-2002-AI-TC le otorga el rango constitucional¹¹.

Como consecuencia de ello, mediante Ley 26663, publicada el 22 de septiembre de 1996, el Congreso de la República optó por derogar la parte final del segundo párrafo de la norma VIII, quedando redactada de la siguiente manera hasta la fecha:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT- tendrá en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

La conclusión es clara, el legislador decidió expulsar del ordenamiento peruano el segundo párrafo de la norma VIII en cuanto contenía una facultad de interpretación económica a favor de la SUNAT, por contravenir los ya mencionados principios de reserva de ley tributaria, libertad de contratación y el supraprincipio de seguridad jurídica.

En reiterada jurisprudencia la posición del Tribunal Fiscal con respecto a la aplicación de la norma VIII era la siguiente¹²: (i) La norma VIII autorizaba a la SUNAT combatir conductas simuladas; (ii) La norma VIII no autorizaba a la SUNAT combatir conductas en fraude de ley¹³.

¹⁰ GARCÍA NOVOA, Cesar., “Naturaleza y función jurídica de la norma VIII. ...*op cit.* p. 75. El autor sostiene que vulneraba el derecho a la libertad de contratación en la medida en que se le reconoce al particular un amplio poder regulador, este se manifiesta en la llamada “autorregulación” o libertad para determinar el contenido del contrato, que abarcará también la posibilidad de adoptar las formas jurídicas que las partes estimen convenientes.

¹¹ GARCÍA NOVOA, Cesar., “Naturaleza y función jurídica de la norma VIII. ...*op. cit.*, pp. 75 - 78.

¹² Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004, N° 04100-4-2007, N° 04773-4-2006, entre otras.

¹³ DEL POZO BORDA, José., “¿Es necesario delimitar el alcance de las CAG? Conclusiones a partir de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10923-8-2011”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 65, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2018, p. 302.

En ese sentido, la SUNAT podía identificar conductas elusivas, sin embargo, solo se encontraba autorizada a combatir aquellas conductas simuladas mas no las conductas en fraude de ley.

1.2 La nueva cláusula antielusiva general. La norma XVI

Ante la necesidad de una regulación que busque combatir la elusión fiscal, el 18 de julio del 2012, mediante Decreto Legislativo 1121 se introdujo la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Dicha norma tiene como objetivo principal el perfeccionamiento de las normas que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas¹⁴. El texto de la norma dice lo siguiente:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, a Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de saldos o crédito nacional, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias sustentadas por SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalada en el primer párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del IGV e IPM, restitución

¹⁴ Decreto Legislativo N°1121. Artículo 1°.

de derecho arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Es preciso tener en cuenta que la misma exposición de motivos señalaba que antes de la entrada en vigencia del mencionado Decreto Legislativo N° 1121, la SUNAT no contaba con una herramienta eficaz para combatir los negocios “reales” que tuvieran una clara finalidad elusiva¹⁵.

Con esta modificación se retiró el segundo párrafo de la anteriormente citada norma VIII y se incluyó en esta nueva norma XVI (en adelante, la “CAG”). En ella se introdujeron términos como el de simulación y elusión, siendo este último un concepto que no se encontraba definido en nuestra legislación tributaria.

De la norma se extrae que para que la administración tributaria aplique la CAG, se deberán verificar dos situaciones concurrentes e imprescindibles:

- a) El carácter “artificial” o “impropio” de los actos realizados para el logro de los fines que se persiguen; y, (test de causalidad o test de propiedad).
- b) La utilización de los actos “artificiosos” o “impropios” con el único propósito de obtener un ahorro o ventaja tributaria, considerando que los demás fines jurídicos o económicos también podrían obtenerse mediante el empleo de actos usuales o propios. (test de suficiencia).

Nótese la presencia de dos conceptos jurídicos indeterminados¹⁶, que en el campo del derecho administrativo se presentan cuando los supuestos de hecho son definidos de manera abstracta o genérica, concretándose recién al momento de ser aplicados¹⁷.

¹⁵ En el Perú, la Administración Tributaria Nacional (SUNAT) no cuenta con una herramienta eficaz para combatir conductas elusivas y en fraude de ley tributaria, pues (...) es perfectamente posible encontrarse ante una operación, transacción o conjunto de negocios que por mucho que sea evidente que se han realizado con una finalidad claramente elusiva, difícilmente puede regularizarse al amparo de la figura de la simulación, porque los negocios realizados por los obligados tributarios son o fueron reales.

Existen diversas (simples y complejas) transacciones que reúnen todos los rasgos típicos de la elusión o el fraude de ley tributaria y burlan indirectamente la legislación tributaria pero no pueden ser combatidas mediante el sistema tributario local”

¹⁶ Par Del Pozo José, no es necesario intentar definir los conceptos indeterminados de la CAG (v.gr. “artificial”, “impropio”); sino por el contrario, mantenerlos redactados de una manera amplia para que puedan ser aplicados a un sinnúmero de situaciones, inclusive aquellas que todavía los contribuyentes no han diseñado o si quiera, imaginado. En DEL POZO BORDA, José., “¿Es necesario delimitar el alcance de la CAG?, ...*op cit.*, p. 306.

¹⁷ MUR VALDIVIA, Miguel., “Ponencia Individual. Cláusula General Antielusiva norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 65, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2018, p. 605.

MUR sostiene que en una elusión los actos o negocios “artificiosos” son básicamente los realizados sin mayor “fin” (carente de causa), y que se diseñan para generar alguna ventaja tributaria. Por su parte, el calificativo “impropio” tiene una connotación similar, pero incluye a los actos o negocios realizados para un “fin” diferente al que fueron concebidos (la causa no corresponde con los actos realizados). Estas situaciones traen como resultado un abuso en el empleo de tales figuras para aprovechar únicamente alguna ventaja tributaria¹⁸.

El ingreso de la CAG generó amplias críticas del sector empresarial cuestionando principalmente su constitucionalidad en los mismos términos en los que se cuestionó su antecedente legislativo, la Norma VIII.

Fruto de ello, mediante la Ley 30230 se suspende la facultad de la SUNAT de aplicar la CAG. Esto es, se suspende la aplicación de los párrafos segundo al quinto, salvaguardando la aplicación del primero y el último. El artículo 8° de la norma referida establecía lo siguiente:

Suspéndase la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafo, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121.

Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, suspéndase la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

La Exposición de Motivos de la suspensión señalaba básicamente que la incorporación de una CAG suponía una preparación previa de los funcionarios de la SUNAT, para efectos de su adecuada implementación, por lo que correspondía la suspensión en tanto el Poder Ejecutivo no establezca los parámetros de forma y fondo para su debida aplicación¹⁹.

¹⁸ *Ibidem*, p. 607.

¹⁹ “No obstante lo descrito anteriormente, la incorporación de los párrafos segundo a quinto de la Norma XVI del Código Tributario ha requerido la preparación de la SUNAT y de sus funcionarios para su adecuada implementación, por lo que resulta conveniente suspender la facultad de la SUNAT para aplicar las facultades contenidas en tales párrafos a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121.

Más allá de la redacción deficiente de los dos párrafos del artículo 8° antes mencionado y de su Exposición de Motivos, nos dice HERNÁNDEZ, resulta congruente interpretar que si el legislador ha considerado que es necesario suspender la aplicación de la cláusula antielusiva hasta que se dicte un decreto supremo que establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la citada cláusula, ello se extenderá tanto para los actos, hechos y situaciones producidas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, como para las producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121²⁰.

Así las cosas, quedó finalmente suspendida la aplicación de la CAG por parte de la administración tributaria hasta que se cumpliera con la regulación de los parámetros de forma y fondo que se exigían para garantizar su correcta aplicación.

1.3 Los parámetros de fondo y forma

Habiéndose suspendido la aplicación de la CAG, el poder ejecutivo obtuvo facultades para legislar en materia tributaria y en septiembre del año 2018 se publicó el Decreto Legislativo 1422.

Dicha norma tuvo como objetivo principal brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la CAG, así como dotar a la administración tributaria de herramientas para su efectiva implementación²¹.

Con esta norma se hicieron diversas modificaciones al Código Tributario, referidas a las excepciones al plazo de la fiscalización definitiva, el plazo para la presentación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario, infracciones, responsabilidad solidaria de los representantes legales, entre otras.

Asimismo, introdujo el artículo 62-C° con los lineamientos para la aplicación de la CAG²², siendo la figura del comité revisor una de las novedades más importantes. Esta

En tal sentido, se plantea suspender la facultad de la SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de los dispuesto en el primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121”.

²⁰ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis., “Ponencia Individual. Algunos comentarios sobre la aplicación de la norma XV”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, núm. 65, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2018, p. 374.

²¹ “Artículo 1.- Objeto

El Decreto Legislativo tiene por objeto brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, así como, dotar a la Administración Tributaria de herramientas para su efectiva implementación”.

²² “Artículo 62-C. APLICACIÓN DE LOS PÁRRAFOS SEGUNDO AL QUINTO DE LA NORMA XVI

La aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar se efectúa en un procedimiento de fiscalización definitiva y siempre que el órgano de la SUNAT que lleva a cabo dicho procedimiento cuente previamente con la opinión favorable de un Comité Revisor. La competencia del Comité Revisor alcanza a los casos en los cuales en el mismo procedimiento de fiscalización en el que se

disposición normativa estableció la conformación y participación del nuevo comité revisor como órgano encargado de evaluar la aplicación de la CAG.

Cabe señalar que el Decreto Legislativo N° 1422 dispuso también que mediante Resolución de Superintendencia se regularía el procedimiento de selección, requisitos y nombramiento de los miembros del mencionado Comité, así como los demás asuntos relacionados a su organización y funcionamiento.

Finalmente, mediante el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, el Poder Ejecutivo aprobó los tan esperados parámetros de forma y fondo. Estas disposiciones buscarán regular el procedimiento para la implementación de la mencionada CAG.

Dentro de los parámetros de fondo, la norma es enfática en señalar que la facultad otorgada a la SUNAT se debe ejercer con respeto a la Constitución y a los derechos fundamentales que ella reconoce, por lo que esta facultad no se sustraerá de control constitucional.

aplican los párrafos segundo al quinto antes mencionados también se presentan actos, situaciones y relaciones económicas contempladas en los párrafos primero y sexto de la norma XVI citada.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, el órgano que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva debe emitir un informe que es remitido, conjuntamente con el expediente de fiscalización, al Comité Revisor. Dicho informe se notifica al sujeto fiscalizado, quien debe declarar al órgano que lleva a cabo el referido procedimiento de fiscalización los datos de todos los involucrados en el diseño o aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas materia del referido informe, en la forma, condiciones que se establezcan mediante resolución de superintendencia. La omisión a la declaración antes señalada, o la declaración sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia implica la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177.

El Comité Revisor, antes de emitir opinión, debe citar al sujeto fiscalizado para que exponga sus razones respecto de la observación contenida en el informe elaborado por el órgano que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización.

El sujeto fiscalizado puede solicitar, por única vez, la prórroga de la fecha en la que debe presentarse ante el Comité Revisor. Para tal efecto, debe presentar una solicitud sustentada hasta el tercer (3) día hábil anterior a la fecha fijada. El Comité Revisor puede conceder la prórroga por diez (10) días hábiles más y debe notificar su respuesta al sujeto fiscalizado hasta el día anterior a la fecha en que dicho sujeto debía presentarse. De no producirse la notificación en la oportunidad indicada, se entiende concedida la prórroga.

El Comité Revisor debe emitir su opinión sustentada, bajo responsabilidad, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la fecha en que el sujeto fiscalizado se presentó ante él o de la fecha fijada para dicha presentación, en caso de no concurrencia del sujeto fiscalizado.

El Comité Revisor está conformado por tres (3) funcionarios de la SUNAT, ejerciendo uno de ellos las funciones de secretaría, cuyos cargos, áreas y designación se establece por resolución de superintendencia. Además, para ser designado miembro del Comité Revisor se requiere ser de profesión abogado o contador, y tener experiencia no menor de diez (10) años en labores de determinación tributaria y/o auditoría y/o interpretación de normas tributarias desempeñados en el sector público.

El Comité Revisor adopta opinión por mayoría y se pronuncia sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar, salvo que considere necesario evaluar aspectos no expuestos en el informe o complementar este, en cuyo caso dispone la devolución del informe con el expediente de fiscalización al órgano de la SUNAT que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva.

La opinión del Comité Revisor es vinculante para el órgano de la SUNAT que realiza el procedimiento de fiscalización definitiva y debe ser notificada al sujeto fiscalizado.

El documento que contiene la opinión del Comité Revisor sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar no constituye un acto susceptible de ser impugnado, y forma parte del expediente.”

Así también, deja claro que las resoluciones emitidas deberán contener decisiones debidamente motivadas, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por los funcionarios que apliquen la CAG.

Respecto de la calificación de los actos como artificiosos o impropios, señaló que éstos implican un margen de apreciación para que sean aplicables a cada caso concreto, pero sin llegar a hacer una calificación manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada.

Este Decreto Supremo enumera una serie de situaciones en las que se podrá aplicar la CAG. Cabe precisar que se trata de una lista únicamente enunciativa:

- a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
- b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.
- c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.
- d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.
- e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.
- f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.
- g) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

Adicionalmente, describe una serie de aspectos que se deben tener en consideración para la evaluación y análisis de cada caso concreto, como la manera en la que se celebraron y ejecutaron los actos, la forma y sustancia de los mismos, el tiempo de su celebración y

ejecución, los resultados alcanzados. Asimismo, se valorarán los diversos cambios de posición legal o cualquier otra consecuencia tanto del sujeto fiscalizado como de cualquiera persona que tiene o ha tenido conexión con este último (de negocios, familia, u otra naturaleza), así como la naturaleza de tal conexión.

Por último, señala claramente que la aplicación de la CAG no es el resultado de la indagación o el descubrimiento de las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros.

Ahora bien, los parámetros de forma están referidos al procedimiento que ha de seguir el agente fiscalizador dentro de una fiscalización definitiva²³ para aplicar la CAG. El aspecto más novedoso de este procedimiento es la presencia del ya mencionado comité revisor, como el órgano encargado de emitir una opinión vinculante respecto a la aplicación de la CAG.

En cuanto al procedimiento formal de intervención del comité revisor para la aplicación de la CAG, lo desarrollaremos a profundidad en el capítulo 3 de la presente investigación.

Ahora bien, habiendo hecho una síntesis de los parámetros de forma y fondo, entraremos a analizar el ser y actuar del comité revisor, como una figura esencial dentro del procedimiento que el ejecutivo ha previsto para garantizar la correcta aplicación de la CAG.

²³ Cabe señalar que, el inciso 2 del artículo 9º del Decreto Supremo N° 145-2019-EF establece que: “Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial distinto de aquel regulado en el Capítulo II del Reglamento la ampliación a un procedimiento de fiscalización de carácter definitiva debe efectuarse antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses del procedimiento de fiscalización parcial, salvo en el caso de aquel que se hubiera iniciado para examinar la aplicación de normas de precios de transferencia en tanto a este se le aplica la excepción del numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario”.

Capítulo 2

Naturaleza jurídica del comité revisor

2.1 Naturaleza jurídica como órgano administrativo

2.1.1 Órgano administrativo colegiado de la SUNAT

La Ley de Procedimiento Administrativo General (en adelante, la LPAG)²⁴ no contiene una definición específica de órgano, limitándose a señalar que el acto administrativo será válido siempre que sea emitido por el órgano correspondiente y con los requisitos esenciales para su emisión²⁵.

Siguiendo a la Doctrina, ENTRENA define al órgano como una unidad administrativa con atribuciones y recursos, que son ejercitados o utilizados por una o varias personas que forman parte de él²⁶. Por su parte, SANTAMARÍA PASTOR menciona que los órganos son unidades funcionales no personificadas que se forman al interior de una organización administrativa²⁷.

En efecto, un órgano es una persona o personas a las cuales se les ha sido conferido un conjunto de atribuciones o competencias dentro de una organización mayor a la cual imputan su actuación.

Respecto al *elemento objetivo* instrumental del órgano, el mismo consiste en un haz de funciones que son las que configuran su denominación; y su *elemento personal* está integrado por una persona física o colegio de personas, que ostenta la dirección y jefatura de la unidad, y por otras personas que auxilian a aquélla en sus funciones²⁸.

Sabemos que existen muchas clasificaciones de órganos, pero para efectos de lo que nos interesa, los diferenciaremos únicamente en relación a la cantidad de sujetos que lo componen (elemento subjetivo). Los órganos pueden ser *individuales*, que son aquellos que están a cargo de una persona física o de varias ordenadas verticalmente. También pueden ser *colegiados*, donde concurren varias personas físicas (plurisubjetividad) en una situación de

²⁴ Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

²⁵ Artículo 3.- Requisitos de validez de los actos administrativos

Son requisitos de validez de los actos administrativos:

1. Competencia. Ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberaciones indispensables para su emisión.

²⁶ Cfr. ENTRENA CUESTA, Rafael., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 11ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid-España, 1996, p. 162.

²⁷ Cfr. SANTAMARIA PASTOR, Juan., "La teoría del órgano en el derecho administrativo", *Revista Española de Derecho Administrativo*, España, 1984, pp. 53 y 54.

²⁸ *Ibidem.*, p. 69.

igual y en unidad de acto en la formación de la voluntad administrativa, que será la única expresión de la decisión del órgano²⁹.

En función de dicha distinción, el comité revisor es un órgano colegiado, tal como lo señala el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019, “El comité revisor es un órgano administrativo colegiado de la SUNAT creado por el artículo 62-C del Código Tributario y al que se refieren el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias y los parámetros de fondo y forma”.

El comité revisor está conformado por tres (3) trabajadores de la SUNAT designados como miembros titulares y tres (3) trabajadores designados como suplentes de acuerdo al procedimiento de selección establecido para ello³⁰ y cuyos asuntos relacionados a su implementación, organización y funcionamiento se han establecido por la mencionada Resolución de Superintendencia.

Nótese que, respecto a su organización, el comité revisor cuenta con un presidente y un secretario, cuya designación corresponde al Superintendente Nacional de Aduanas y Administración Tributaria de entre sus miembros titulares³¹.

La competencia interna del presidente, nos dice ABRUÑA PUYOL y BACA ONETO, consiste en asegurar la regularidad de las deliberaciones con el fin de adoptar la voluntad del órgano y, externamente, lo representa³².

Dentro de las funciones otorgadas al presidente del comité revisor, la norma enumera las siguientes funciones³³:

- a) Convoca a sesión o sesiones del comité revisor que sean necesarias a efecto de cumplir con sus funciones en relación con el informe y expediente de fiscalización definitiva que le hubiera sido remitido y preside las mismas.
- b) Firma las cartas y el memorándum a que se refiere el párrafo 16.3 del artículo 16°.

²⁹ Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., *Lección 10, El Elemento Subjetivo. Notas al curso de derecho administrativo (pro manuscripto)*, Universidad de Piura, Piura, 2017, pp. 8 y 9.

³⁰ Artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019.

“El comité revisor está conformado por tres (3) trabajadores de la SUNAT designados como miembros titulares y tres (3) trabajadores designados como suplentes de acuerdo al procedimiento de selección establecido en el artículo 6.

La designación es por dos (2) años pudiendo ser ratificados por el Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

La suplencia de los miembros titulares del Comité Revisor procede en el caso de licencia y vacaciones de estos, así como cuando proceda la abstención a que se refieren los artículos 8 y 9.”

³¹ Artículo 11° de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT.

³² Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., *Lección 10, El Elemento Subjetivo. Notas al curso...op cit.*, pp. 11 y 12.

³³ Artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT.

- c) Recibe las solicitudes de abstención y convoca a sesión del comité revisor para resolverlas.
- d) Desempeña otras labores que acuerde el comité revisor en el marco de las funciones asignadas a este por el Código Tributario.

El secretario, por su parte, es el encargado de toda la labor administrativa del órgano colegial³⁴, cuyas funciones también han sido enumeradas por la norma:

- a) Recibir el informe original y de corresponder el informe complementario o aclaratorio, así como el expediente de fiscalización, y comunicar dicho hecho a los otros miembros del comité.
- b) Custodiar y conservar los documentos a que se refiere el literal anterior.
- c) Elaborar las actas a que se refiere el artículo 16°.
- d) Brindar acceso al expediente de fiscalización al deudor tributario o a su representante legal debidamente acreditado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 23° del Código Tributario con excepción de aquella información de terceros comprendida en la reserva tributaria. Dicho acceso solo se otorga hasta antes del día de la citación.
- e) Proporcionar copias del expediente de fiscalización aplicando lo dispuesto en el procedimiento respectivo del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SUNAT.
- f) Remitir el Reporte de Gestión Anual del comité revisor para su publicación.
- g) Desempeñar otras labores que acuerde el comité revisor en el marco de las funciones asignadas a este por el Código Tributario.

Resulta importante aclarar que la enumeración de las funciones detalladas en la norma no debe ser considerada como una lista taxativa, sino que debe ser entendida como una meramente enunciativa, ya que deja abierta la posibilidad de que el propio órgano encargue el desempeño de labores adicionales.

Ahora bien, no podemos olvidar que estamos ante un órgano colegiado que forma parte de la estructura de la SUNAT, persona jurídica pública a quien imputa su actividad. Cabe señalar que este órgano sólo puede hacer valer sus actos como componente de la persona jurídica a la que pertenece³⁵³⁶.

³⁴ Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., *Lección 10, El Elemento Subjetivo. Notas al curso...op cit.*, p. 12.

³⁵ Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., *Lección 10, El Elemento Subjetivo. Notas al curso...op cit.*, p. 3.

La creación de este tipo de figuras refuerza el consenso en la toma de decisiones, pues no sólo recojen el criterio de una sola autoridad, como es el caso de los órganos unipersonales, sino que finalmente contiene un criterio colectivo que se reputa más participativo y democrático³⁷.

Precisamente, según lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1422, la creación de comité revisor se da a raíz de que el legislador reconoce que es necesario una supervisión y asesoramiento al agente fiscalizador en la aplicación de la CAG. Reconoce que esta norma requiere para su aplicación un análisis minucioso de los actos realizados por los contribuyentes, lo cual resulta tener un mayor grado de complejidad. Asimismo, concluye que su labor busca unificar criterios en los casos en que la SUNAT utilice la facultad concedida por la mencionada norma³⁸.

Como se ha señalado anteriormente, parte esencial de este tipo de órganos es la formación de su voluntad colegial. Usualmente cuenta con un procedimiento regulado por normas especiales y en ausencia de éstas, se aplicarán las disposiciones generales recogidas en la LPAG. Las fases fundamentales son la convocatoria, instalación, deliberación y votación³⁹.

El comité revisor encuentra las reglas de su funcionamiento en la ya mencionada Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT, de la cual se puede extraer lo siguiente:

2.1.1.1. Convocatoria. El presidente es el encargado de convocar a la sesión o sesiones que sean necesarias para el cumplimiento de sus funciones en relación a los expedientes que le han sido asignados⁴⁰.

La norma no especifica la cantidad de sesiones que deben llevarse a cabo, sin embargo, señala que se reunirán con la periodicidad que el mismo órgano acuerde para ello, dejando claro que se deberá contar con la asistencia de todos sus miembros.

Adicionalmente, el presidente también deberá convocar a sesión para decidir respecto de los casos de abstención de alguno de los miembros de comité.

³⁶ La SUNAT, de acuerdo a su Ley de creación N° 24829, Ley General aprobada por Decreto Legislativo N° 501 y la Ley 29816 de Fortalecimiento de la SUNAT, es un organismo técnico especializado, adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa.

³⁷ Cfr. MORON URBINA, Juan., *Comentarios a la Nueva Ley de Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, Lima, 2001, p. 364.

³⁸ Cfr. Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1422.

³⁹ Artículo 108° y ss. de la LPAG.

⁴⁰ Artículo 12° inciso a) de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT.

Por su parte, la norma no señala el plazo para notificar la convocatoria, sin embargo, siguiendo lo dispuesto por la LPAG, ésta deberá hacerse con una “antelación prudencial”. Dicha convocatoria también deberá contener la agenda con el orden del día y la información suficiente sobre cada tema, de manera que puedan conocer las cuestiones que deban ser debatidas⁴¹.

Cabe señalar que las convocatorias deberán contener además la fecha, hora y lugar en la que se llevarán a cabo cada una de las sesiones acordadas. En caso el comité revisor acuerde sesiones periódicas con fechas fijas, podrá prescindir de la notificación de la convocatoria, pero está obligada, al menos, a notificar la agenda del día.

Si bien la norma especial no lo especifica, consideramos que, ante situaciones de fuerza mayor, las sesiones podrían llevarse a cabo de manera virtual, siempre que cuente con la presencia de todos sus miembros.

En cuanto a la forma de notificación de la convocatoria, consideramos aplicables, cualquiera de las establecidas en la LPAG⁴².

Finalmente, la LPAG, para efectos prácticos, da la posibilidad de prescindir de la convocatoria cuando se reúnan todos sus miembros y acuerden por unanimidad constituirse en sesión⁴³.

2.1.1.2. Instalación. El comité revisor se instala válidamente con la asistencia de todos sus miembros. Esto es, de los tres titulares y en caso alguno de ellos se encuentre impedido de asistir en la fecha fijada para la sesión, ésta se postergará para el día hábil siguiente.

Cabe señalar que excepcionalmente podrá instalarse la sesión con dos miembros titulares, en tanto la ausencia del tercero se dé por caso fortuito o fuerza mayor suscitado dentro de las 24 horas previas a la citación y sustentado por escrito por el miembro respectivo⁴⁴.

En caso de abstención⁴⁵, el miembro titular será reemplazado por cualquiera de los miembros suplentes quien deberá ser convocado dentro de los tres días hábiles siguientes a la aceptación de la abstención del miembro titular⁴⁶.

⁴¹ Artículo 109º numeral 2) de la LPAG.

⁴² Artículo 20 y ss. de la LPAG.

⁴³ Artículo 109º numeral 3) de la LPAG.

⁴⁴ Artículo 15º inciso a) de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT.

⁴⁵ “Artículo 8. Causales de abstención de los miembros

Cualquier miembro del comité revisor, bajo responsabilidad, debe abstenerse de participar de las actuaciones de aquel:

a) Si es cónyuge, conviviente, pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, con el sujeto fiscalizado o con sus representantes legales.

2.1.1.3. Deliberación y votación. Estos puntos resultan de vital importancia pues determinan la voluntad del órgano colegiado. Cada miembro del comité revisor representa un voto de igual calidad y juntos coadyuvan a la adopción de una decisión determinada. La deliberación en este tipo de órganos suele ser verbal, sin embargo, su motivación deberá materializarse.

El informe de opinión se aprueba con el voto de la mayoría de los miembros. Esto es, con el voto favorable de al menos dos de los miembros titulares. En caso exista una opinión distinta a la mayoritaria, ésta debe constar por escrito tanto en el acta de sesión como en el informe final que será remitido al agente fiscalizador⁴⁷.

Así también lo dispone la LPAG para el caso de órganos colegiados consultivos como éste, estableciendo que al acuerdo mayoritario se acompaña el voto singular que hubiere⁴⁸.

Si bien la decisión del órgano es válida desde el momento de su adopción, la norma exige, como formalidad *ad probationem*, que la misma conste en un acta que deberán suscribir todos los que participen en ella. Dicho documento resulta ser la reseña escrita de las circunstancias objetivas de la sesión celebrada⁴⁹.

Adicionalmente, el acta debe contener la indicación del lugar, fecha, hora e inicio de la sesión, la asistencia o inasistencia de alguna de las partes citadas y todos los puntos deliberados⁵⁰.

2.1.2 Órgano consultivo de opinión vinculante

Luego de haber estudiado al comité revisor como un órgano colegiado, corresponde analizar su esencia respecto de la materia o a la naturaleza de su actividad. En ese sentido, es

b) Si es cónyuge, conviviente, pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad del agente fiscalizador o jefe de cualquier nivel del área de fiscalización o auditoría que intervinieron en el procedimiento de fiscalización definitiva respecto del cual debe obtenerse la opinión del comité revisor.

c) Si ha tenido intervención anteriormente en funciones de asesoría jurídica o como perito en el procedimiento de fiscalización definitiva en el que se propone aplicar la norma anti-elusiva general, o si como directivo hubiere manifestado previamente su parecer sobre el mismo, de modo que pudiera entenderse que se ha pronunciado sobre el asunto.

d) Cuando tuviere conflicto de intereses objetivo por cualquier tipo de relación con el sujeto fiscalizado o sus representantes legales”.

⁴⁶ Artículo 9° de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT.

⁴⁷ Artículo 14° de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT.

⁴⁸ “Artículo 111.- *Quórum* para votaciones

111.3 En caso de órganos colegiados consultivos o informantes, al acuerdo mayoritario se acompaña el voto singular que hubiere”.

⁴⁹ Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., *Lección 10, El Elemento Subjetivo. Notas al curso...op cit.*, p. 14.

⁵⁰ Artículo 16° inciso 4) de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT.

necesario empezar haciendo una distinción entre los órganos activos, consultivos y de control⁵¹.

Tradicionalmente se ha señalado que los *órganos activos* son aquellos que deciden o resuelven; *los consultivos*, que tienen como finalidad ilustrar mediante declaraciones de juicio a los órganos que han de adoptar las decisiones; y finalmente *los de control*, que son los encargados de fiscalizar la actividad de los demás órganos⁵².

Para el tema que nos ocupa, hemos clasificado al comité revisor dentro de los órganos colegiados consultivos. Recordemos que éste tiene como función principal emitir un informe que contenga una opinión técnica especializada respecto de la existencia o no de elementos suficientes para la aplicación de la CAG⁵³.

Así también lo recoge la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1422 al señalar que la propuesta del comité revisor es una medida que tiene la finalidad de supervisar o dar asesoramiento respecto a dicha aplicación y que están siendo adoptadas por diferentes países⁵⁴. Concluye que los “comités consultivos” no solo brindan asesoría, sino también monitorean los casos de tal manera que la CAG se aplique sobre bases objetivas y justificadas⁵⁵.

Para FONT I LLOVET un órgano consultivo es aquel órgano administrativo al que el ordenamiento le atribuye con carácter permanente la función de aconsejar, asesorar y suministrar elementos de juicio a los demás órganos de la Administración Pública, específicamente a los órganos activos que manifiestan la voluntad resolutoria de la administración⁵⁶.

Denominándolos como órganos a nivel asesor o dictaminador, MORÓN URBINA, los define como aquellos órganos encargados de emitir informes o dictámenes dentro de la Administración Pública. No deciden por sí mismos, pero su opinión o informe resulta ser de vital importancia para la emisión de la resolución final⁵⁷.

Así pues, se trata de órganos administrativos que tienen una función fundamental en la formación de la voluntad administrativa de los órganos activos. Éstos tienen la labor de

⁵¹ FONT I LLOVET, Tomas., “Órganos Consultivos”. *Revista de Administración Pública*. Num. 108, España, 1985, p. 53.

⁵² Cfr. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto., “La Función Consultiva de las Administraciones Públicas, con especial referencia al Consejo de Estado y las Comunidades Autónomas”, *Revista de Administración Pública*. Num. 133, España, 1994, p. 129.

⁵³ Artículo 14° de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT.

⁵⁴ Como Canadá, Australia, Francia, India, Reino Unido, Chile, España.

⁵⁵ Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1422.

⁵⁶ FONT I LLOVET, Tomas., “Órganos Consultivos”, ...*op cit.* p. 55.

⁵⁷ Cfr. MORON URBINA, Juan., *Comentarios a la Nueva Ley de Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, Lima, 2017, p. 584.

asesorar e ilustrar, con diversos criterios técnico jurídicos y muchas veces vinculantes, respecto de los temas específicos que le son encargados.

En palabras de DROMI, la función consultiva de la administración es la desplegada por los órganos competentes que a través de dictámenes, informes, opiniones y pareceres técnico-jurídicos, asesoran a los órganos que ejercen la función administrativa activa, facilitándoles elementos de juicio para la preparación y formación de la voluntad administrativa⁵⁸.

Históricamente, este tipo de órganos se caracterizan por estar fuera de la estructura de la Administración. Esto, precisamente porque se buscaba establecer un margen respecto del órgano decisor y obtener juicios objetivos y sin influencias que desnaturalicen la función del órgano consultor⁵⁹.

En la actualidad, esta característica reviste múltiples variantes. Existen órganos que tienen una labor consultiva pero que forman parte de la estructura de la propia Administración. Estos son los llamados órganos de *staff*, cuya nota determinante, nos dice GARCÍA-TREVIJANO, es la cercanía al órgano activo en mayor o menor intensidad, integrándose en su propia estructura de tal forma que le permita adoptar decisiones inmediatas tras el asesoramiento de un órgano cualificado para ello⁶⁰.

Si bien para efectos prácticos conviene que exista inmediatez entre el órgano consultor y el decisor, los primeros deben organizarse buscando siempre la neutralidad e independencia de sus decisiones.

En este punto recae la principal crítica al comité revisor, pues se trata de un órgano que forma parte de la estructura interna de la SUNAT, siendo una figura que además está integrada por sus mismos trabajadores. Esto claramente podría afectar la independencia de un órgano con una labor tan importante que en el fondo repercute en el ámbito patrimonial de los contribuyentes.

En el caso chileno, por ejemplo, el Código Tributario ha previsto que quien tenga la facultad de resolver la existencia de casos de elusión tributaria sea un juez tributario y aduanero. Esta facultad se desarrolla mediante un proceso especial para la declaración judicial de la existencia de abuso, la cual se encuentra regulada en el artículo 160° bis del Código Tributario, incorporado por la Ley N° 20.780.

⁵⁸ Cfr. DROMI, Roberto., *Derecho Administrativo Tomo I*, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, p. 241.

⁵⁹ Cfr. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto., "La Función Consultiva de las Administraciones Públicas, ...*op cit.*", p. 132.

⁶⁰ *Íbidem.*, p. 132.

En cuanto al ámbito de sus competencias, los órganos consultivos suelen tener competencias generales o sectoriales sobre materias determinadas. En el caso del comité revisor, se le ha encargado la función específica de pronunciarse respecto de la aplicabilidad de la CAG en los casos que le remita el agente fiscalizador.

Tradicionalmente, sostiene GARCÍA-TREVIJANO, los órganos consultivos se han caracterizado por su estructura colegiada y la razón de ello es por la necesidad de dar un adecuado cumplimiento a su función específica, como es la de ilustrar. Para ello, agrega, nada mejor que reunir distintos puntos de vista en el seno de un mismo órgano, que incluso pueden llegar a exteriorizarse a través de votos particulares⁶¹.

Así sucede precisamente con el comité revisor, pues como ya se ha desarrollado en el apartado anterior, es un órgano colegiado conformado por tres (3) miembros cuyo informe o dictamen será el aprobado por mayoría, debiendo constar siempre la posición discrepante que se pueda presentar.

Otro de los rasgos característicos de este tipo de órganos es que la opinión o dictamen sea anterior a la resolución del órgano activo. Difícilmente puede ilustrarse sobre una decisión ya tomada. La función del órgano consultivo, en palabras de GARCÍA-TREVIJANO, no ha sido concebida en estos casos para valorar *a posteriori* la corrección o incorrección de una decisión en cuyo procedimiento de elaboración debía haber informado previamente⁶².

El artículo 185° de la LPAG, que como ya sabemos es la norma general, establece que en caso los informes solicitados no se presenten en el plazo fijado, la autoridad que lo solicita puede prescindir del mismo según las circunstancias del caso. Asimismo, en los procedimientos iniciados por los administrados en donde se solicite un informe vinculante al órgano consultivo, se puede establecer que, de no presentarse dentro del plazo legal establecido, se entienda que no existe objeción técnica o legal al planteamiento sometido a su parecer. Finalmente, establece que el informe presentado extemporáneamente puede ser considerado en la correspondiente resolución.

Consideramos que, para efectos de desempeñar una real función garantista, el comité revisor está obligado a cumplir con los plazos establecidos para la emisión del informe⁶³. Pues

⁶¹ Íbidem., p. 132.

⁶² Íbidem., p. 138.

⁶³ El inciso 7) del artículo 12°, el Decreto Supremo 145-2019 establece:

12.7 La opinión del Comité Revisor debe ser comunicada al jefe del área de fiscalización o auditoría dentro de un plazo no mayor a los treinta (30) días hábiles siguientes a la fecha en que el sujeto fiscalizado se presentó ante él o de la fecha fijada para dicha presentación, en caso de no concurrencia de aquel. La comunicación extemporánea del Comité Revisor no acarrea su nulidad ni la del procedimiento de fiscalización respectivo, sin perjuicio de la responsabilidad de los miembros del Comité Revisor.

por su carácter especializado, dicha opinión resulta ser indispensable dentro del procedimiento de fiscalización.

Por tanto, para evitar dilatar el procedimiento de fiscalización, el comité revisor debería dinamizar su actuación y buscar siempre pronunciamientos ajustados a derecho. Éstos deben ser emitidos en estricto cumplimiento de las garantías procedimentales de los contribuyentes y dentro de los plazos fijados por la norma especial, más aún cuando ésta no sanciona con nulidad su pronunciamiento extemporáneo, lo cual merece también nuestra crítica.

Contrariamente a lo dispuesto por la LPAG, el Ejecutivo ha establecido que el informe del comité revisor tenga carácter vinculante⁶⁴, no dando la posibilidad de prescindir del mismo. Así lo establece el artículo 62-C del Código Tributario al señalar que “la opinión del comité revisor es vinculante para el órgano de la SUNAT que realiza el procedimiento de fiscalización definitiva y debe ser notificada al sujeto fiscalizado”⁶⁵.

Asimismo, lo reitera el artículo 10° inciso 8) del Decreto Supremo 145-2019, que a la letra sostiene que “el agente fiscalizador y el área de fiscalización o auditoría quedan vinculados a la opinión del comité revisor respecto de la aplicación de la norma anti-elusiva general. En el resultado del requerimiento a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario se consigna si corresponde la aplicación o no de la norma antielusiva general de acuerdo con la opinión emitida por el referido comité”.

Es tal la importancia del informe del comité revisor, que nuestro ordenamiento jurídico le ha previsto un carácter vinculante. Entendemos que el Ejecutivo pretende, a su modo, dar garantías para la aplicación de una figura tan novedosa como la CAG que siempre traerá consecuencias patrimoniales en los contribuyentes.

Llegado a este punto, resulta conveniente hacer la distinción que propone GARCÍA TREVIJANO entre los dictámenes de vinculación absoluta y los de vinculación parcial o quasi-vinculantes.

En el primer supuesto, el órgano activo está obligado a actuar y a hacerlo según el contenido del informe o dictamen. En este caso, el órgano se ve privado de toda libertad sobre decidir si dicta o no la resolución y, por supuesto, para decidir sobre el contenido de la misma. Por el contrario, en la vinculación parcial o relativa sólo se afectaría al contenido de la

12.8 El documento que contiene la opinión del Comité Revisor no constituye un acto susceptible de ser impugnado.

⁶⁴ En el artículo 182 de la LPAG se establece lo siguiente:

182.1 Los informes administrativos pueden ser obligatorios o facultativos y vinculantes o no vinculantes.

182.2 Los dictámenes e informes se presumirán facultativos y no vinculantes, con las excepciones de ley.

⁶⁵ Así también lo señala la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1422.

decisión, que habría de ser conforme al dictamen. Aquí el órgano activo sería libre para no actuar, esto es, para no adoptar la resolución⁶⁶.

El comité revisor, tal como está regulado, es un órgano colegiado consultivo cuyos informes, opiniones o dictámenes gozan de vinculación absoluta respecto del agente fiscalizador, pues éste se encuentra obligado a aplicar la CAG en caso el comité revisor compruebe que existen elementos suficientes para ello, de lo contrario, las resoluciones de determinación que emita adolecerán de un vicio de nulidad.

Cabe señalar que tal como lo establece el numeral 1 del artículo 183° de la LPAG, el ente fiscalizador solamente podrá solicitar la opinión del comité revisor en aquellos casos en los que considere absolutamente indispensable para esclarecer la aplicación o no de dicha cláusula, más no de los demás reparos u observaciones contenidas en la fiscalización⁶⁷.

2.2 Naturaleza jurídica en función de sus actos administrativos

2.2.1 *Noción de acto administrativo*

El concepto de acto administrativo no ha encontrado un consenso en la doctrina peruana. Por un lado, tenemos a HUAPAYA TAPIA, quien defiende un concepto restringido, en el que solamente es acto administrativo la manifestación de voluntad de la Administración Pública que tiene como característica esencial una decisión con carácter regulador a un sujeto externo a ella⁶⁸.

Por otro lado, ABRUÑA PUYOL y BACA ONETO postulan un concepto amplio, con el que coincidimos, en el que el acto administrativo es toda declaración de la Administración Pública productora de efectos jurídicos en ejercicio de una potestad administrativa⁶⁹. En esta definición están incluidas las declaraciones de juicio, conocimiento y deseo, dentro de los cuales se incluyen los actos internos, los reglamentos y los contratos⁷⁰.

⁶⁶ Cfr. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto., “Dictámenes vinculantes del Consejo de Estado y recurso contencioso-administrativa”. En *Libro de homenaje a Royo-Villanova*, Ed. Moneda y Crédito, Madrid, 1977, p. 323; En FONT I LLOVET, Tomas; “Órganos Consultivos”, ...*op cit.*, p. 72.

⁶⁷ **Artículo 183.- Petición de informes**

183.1 Las entidades solo solicitan informes que sean preceptivos en la legislación o aquellos que juzguen absolutamente indispensables para el esclarecimiento de la cuestión a resolver. La solicitud debe indicar con precisión y claridad las cuestiones sobre las que se estime necesario su pronunciamiento.

⁶⁸ Cfr. HUAPAYA TAPIA, Ramón., “Propuesta de una nueva interpretación del concepto de Acto Administrativo contenido en la Ley de Procedimiento Administrativo General”. *Revista de Derecho Administrativo*. N° 09, Lima, 2010, p. 115 – 133. Cfr. BOCANEGRA SIERRA, Raúl., *Lecciones sobre el acto administrativo*, 3ª ed. Editorial Civitas, Madrid, 2006, p. 22 y ss. Cfr. CHANG CHUYES, Guillermo., “La conversión del procedimiento administrativo en proceso administrativo: el aggiornamento de una antigua propuesta y su aplicación en la actualidad”, *Los procesos en el sistema jurídico peruano*. Castillo Córdova, L. (Coord.), Colección jurídica UDEP, Lima, 2020.

⁶⁹ Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., *Lección 9, El Acto Administrativo. Notas al curso de derecho administrativo (pro manuscrito)*, Universidad de Piura, Piura, 2017, p. 2.

⁷⁰ Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio., “Sobre el así denominado concepto estricto de acto administrativo”. *Revista Foro Jurídico*. N° 15, Lima, 2016, p. 251.

Al respecto, la LPAG define al acto administrativo como aquellas declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta⁷¹.

Entre los elementos característicos del acto administrativo está la procedencia de una Administración Pública, pues la Constitución y las normas legales otorgan esta capacidad de ejercer potestades administrativas únicamente a organizaciones con poder público⁷². Así también, es clara la norma al momento de señalar que estaremos ante actos administrativos cuando se trate de declaraciones que estén destinadas a producir efectos jurídicos sobre los administrados.

Ahora bien, los actos administrativos no sólo son declaraciones de voluntad, sino que, en su sentido amplio, también pueden ser declaraciones de juicio, conocimiento y deseo⁷³.

La diferencia entre la declaración de voluntad y las demás declaraciones, nos dice ABRUÑA PUYOL y BACA ONETO, radica en el carácter negocial de la primera, esto es, produce efectos jurídicos queridos por el autor del acto, mientras que, en los segundos, los efectos vienen determinados por ordenamiento jurídico⁷⁴. Dentro de los actos de juicio están precisamente los informes del comité revisor que desarrollaremos más adelante.

Finalmente, el acto administrativo deberá ser siempre un acto en ejercicio de una potestad administrativa, es decir, es un acto consistente en la facultad, que proviene del ordenamiento jurídico, de crear unilateralmente o modificar situaciones jurídicas de los administrados. Nótese que pese a ser manifestaciones de unilateralidad, existen actos administrativos que requieren de la voluntad del administrado para poder desplegar sus efectos, como por ejemplo las licencias que necesitan de una petición previa⁷⁵.

Cabe señalar que dentro de los supuestos excluidos del concepto de acto administrativo encontramos a las actuaciones de los sujetos privados, pues en ningún caso son actos administrativos actuaciones que no provienen de la Administración Pública. Asimismo, están excluidas las actuaciones materiales pues no contienen por si mismos una declaración expresa, sino que son solamente el desarrollo de actividad específica. Por último, deben

⁷¹ Artículo 1º inciso 1) de la LPAG.

⁷² Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., *Lección 9, El Acto Administrativo. Notas...op cit.*, p. 3.

⁷³ ZANOBINI, Guido., *Curso di Diritto Amministrativo – Curso de Derecho Administrativo*, Milán, 1947. En MONTROYA RODRÍGUEZ, Rogelio A., *El Acto Administrativo desde La Perspectiva del Derecho Español*. <https://www.supremacorte.gob.mx/sites/default/files/transparencia/documentos/becarios/187rogelio-montoya-rodriguez.pdf>. Visitado el 08 de setiembre de 2020.

⁷⁴ Íbidem., p. 4.

⁷⁵ Íbidem., p. 7.

descartarse del concepto de acto administrativo a la actuación privada de la Administración, pues cuando ésta actúa como sujeto privado, emite actos privados, no administrativos⁷⁶.

Por otro lado, tenemos a los supuestos incluidos donde encontramos a los actos internos, cuya diferencia con los actos administrativos recae básicamente en los distintos efectos jurídicos que los actos internos provocan. Éstos se pueden distinguir entre los actos que producen efectos directos, tanto en los administrados como en los titulares de órganos administrativos; y los que producen efectos jurídicos indirectos, como por ejemplo los actos de trámite o los actos de órganos administrativos en relación de jerarquía.

La LPAG no distingue entre los actos administrativos que producen efectos directos o indirectos, sin embargo, el numeral 2 del artículo 217° establece que “sólo son impugnables los actos definitivos que ponen fin a la instancia y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión. La contradicción a los restantes actos de trámite deberá alegarse por los interesados para su consideración en el acto que ponga fin al procedimiento y podrán impugnarse con el recurso administrativo que, en su caso, se interponga contra el acto definitivo”.

Nótese que la norma evidentemente otorga efectos jurídicos a los actos de trámite, por tanto, compartiendo posición con ABRUÑA PUYOL y BACA ONETO, en tanto los actos de trámite produzcan efectos jurídicos en los administrados, son actos administrativos de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 1° de la LPAG⁷⁷.

2.2.2 El informe del comité revisor como acto de trámite interno

La doctrina en general ha desarrollado diversas clasificaciones del acto administrativo. Para efectos de la presente investigación desarrollaremos la clasificación de los actos según su contenido, que pueden ser actos definitivos o resolutivos, y actos de trámite, preparatorios o de procedimiento⁷⁸.

Son *actos definitivos* los que ponen fin a un asunto en cualquiera de las instancias del procedimiento administrativo. Usualmente son resoluciones que se pronuncian sobre el fondo del asunto, sea estimando o desestimando el petitorio, o definiendo el tema de oficio, aceptando el desistimiento, declarando el abandono o cualquier forma de conclusión del procedimiento administrativo⁷⁹.

⁷⁶ *Íbidem.*, pp. 8-9.

⁷⁷ *Íbidem.*, p. 11. Cfr. ABRUÑA PUYOL, Antonio., “Sobre el así denominado concepto estricto de acto administrativo”, ...*op cit.*, p. 262.

⁷⁸ MORON URBINA, Juan., *Comentarios a la Nueva Ley de Procedimiento Administrativo General*, ...*op cit.*, p. 194.

⁷⁹ *Íbidem.*, p. 194.

Por el contrario, son *actos de trámite* aquellos actos instrumentales y preparatorios del acto administrativo definitivo. A diferencia de los definitivos, éstos contienen generalmente declaraciones de juicio o conocimiento, y excepcionalmente de voluntad administrativa en los casos de medidas cautelares⁸⁰.

Según la descrita clasificación, corresponde situar a la opinión del comité revisor dentro de los actos de trámite interno, pues ésta forma parte del procedimiento de fiscalización tributaria. Así además lo establecen los parámetros de forma de la aplicación de la CAG⁸¹.

⁸⁰ *Íbidem.*, pp. 194 - 195.

⁸¹ El Decreto Supremo N° 145-2019-EF, en su artículo 10° establece lo siguiente:

“Artículo 10.- Actuación ante el Comité Revisor para aplicar la norma anti-elusiva general:

10.1 Cuando en un procedimiento de fiscalización definitiva el agente fiscalizador identifique situaciones como las descritas en el artículo 6 respecto de las cuales estime que debe evaluarse la existencia de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, notifica al sujeto fiscalizado el (los) requerimiento(s) en el (los) que especifica las observaciones y solicita la sustentación legal y/o documentaria. En el caso del procedimiento de fiscalización parcial a que se refiere el párrafo 9.2 del artículo 9, previamente debe haberse procedido a la ampliación respectiva.

10.2 Luego de vencido el plazo otorgado y de acuerdo a lo establecido en el Reglamento, el (los) referido(s) requerimiento(s) es (son) cerrado(s) notificándose la evaluación a los descargos presentados por el sujeto fiscalizado en el (los) resultado(s) del (de los) referido(s) requerimiento(s). Posteriormente, se notifica al sujeto fiscalizado el requerimiento del artículo 75 del Código Tributario a que se refiere el literal b) del artículo 4 del Reglamento.

10.3 Vencido el plazo que se otorgue al sujeto fiscalizado en el requerimiento del artículo 75 del Código Tributario y evaluados los descargos que este hubiera presentado, el agente fiscalizador elabora el informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario el cual, una vez revisado por el jefe del área de fiscalización o auditoría, debe ser:

a) Notificado al sujeto fiscalizado, quien en el plazo máximo de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que surta efecto dicha notificación debe declarar los datos de todos los involucrados en el diseño o aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas materia del referido informe, en la forma y condiciones que se establezcan mediante resolución de superintendencia.

b) Remitido al Comité Revisor, conjuntamente con el expediente de fiscalización, en un plazo máximo de quince (15) días hábiles contados desde el día en que surta efecto la notificación del citado informe.

10.4 Cuando el Comité Revisor estime que el informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario debe ser complementado o aclarado, dispone la devolución de este y del expediente de fiscalización para que dichas acciones sean llevadas a cabo considerando lo actuado en el mencionado expediente.

10.5 El informe complementario o aclaratorio que resulte de lo señalado en el párrafo anterior, una vez revisado por el jefe del área de fiscalización o auditoría, también debe ser notificado al sujeto fiscalizado antes de su derivación al Comité Revisor. Esta derivación se efectúa en un plazo no mayor a los diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que el comité realice la solicitud de complementación o aclaración.

10.6 Recibida la opinión del Comité Revisor, esta se notifica al sujeto fiscalizado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario.

10.7 El documento que contiene la opinión del Comité Revisor y la constancia de su notificación se agregan al expediente de fiscalización.

10.8 El agente fiscalizador y el área de fiscalización o auditoría quedan vinculados a la opinión del Comité Revisor respecto de la aplicación de la norma anti-elusiva general. En el resultado del requerimiento a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario se consigna si corresponde la aplicación o no de la norma anti-elusiva general de acuerdo con la opinión emitida por el referido comité.

10.9 El jefe del área de fiscalización o auditoría realiza la derivación del informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario, del informe complementario o aclaratorio y del expediente de fiscalización al Comité Revisor”. (Énfasis añadido)

Es claro que lo que se ha pretendido es darle la calidad de acto de trámite a la opinión del comité revisor, más aún cuando señala que el documento que la contiene y la correspondiente notificación al contribuyente formarán parte del expediente de fiscalización y vinculará al agente fiscalizador respecto de la aplicación de dicha cláusula.

Como sabemos, el procedimiento administrativo es una serie concatenada de actuaciones administrativas de trámite que culminan en una resolución final la cual contiene la decisión o declaración de voluntad de la Administración Pública. Durante dicho procedimiento, la Administración sigue el *iter* procedimental previsto por la norma, con la intervención y actuación de los órganos administrativos. Estos actos previos a la resolución final y que integran la tramitación del procedimiento administrativo, son los actos de trámite.

Para DANÓS ORDOÑEZ los actos administrativos de trámite son actos instrumentales para el dictado de otro acto administrativo final, al que preparan y hacen posible. Agrega que son actos destinados a ser asumidos o modificados (absorbidos) por un acto decisor posterior, que sirven para impulsar el procedimiento. A diferencia de los actos definitivos, no ponen término al procedimiento administrativo porque carecen de contenido decisorio y voluntad resolutoria sobre el tema de fondo⁸².

Cada resolución administrativa, dice GARRIDO FALLA, viene a finalizar un expediente o procedimiento, constituido a su vez, por una serie de actos que, al faltarles carácter resolutorio, se denominarán actos de tramitación o, simplemente, trámites. Es aquí donde surge la distinción entre los actos de trámite y los definitivos, en función del papel que desempeñan en el expediente, los primeros son naturalmente, actos internos, y los segundos, actos externos⁸³.

En relación a los dictámenes, propios del comité revisor, GARCÍA TREVIJANO sostiene que constituyen actos de trámite que se insertan dentro de un procedimiento administrativo y que, como tal, no son impugnables de manera autónoma, sino que podrán impugnarse con el acto que ponga fin al procedimiento, acto en el que se reflejarán todos los vicios que pudiera tener el procedimiento en general e incluso del procedimiento específico de elaboración del dictamen⁸⁴.

⁸² DANÓS ORDOÑEZ, Jorge., “La impugnación de los actos de trámite en el Procedimiento Administrativo y la Queja”, *Revista Derecho & Sociedad*, número 28, Lima, 2007, p. 268.

⁸³ Cfr. GARRIDO FALLA, Fernando., *Tratado de Derecho Administrativo. Vol. 1*, 4ta Edición, Madrid, 1966, p. 453. En VILLAR EXCURRA, José., “Los actos administrativos de trámite: el acto reiterativo y la indefensión del particular”, *Revista de Administración Pública. N° 86*, 1978, p. 336.

⁸⁴ Cfr. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto., “La Función Consultiva de las Administraciones Públicas”, ...*op cit.*, p. 139-140.

En conclusión, el informe emitido por el comité revisor resulta ser un acto administrativo de trámite interno, toda vez que resulta ser una parte esencial del procedimiento de fiscalización en el que resulte de aplicación la CAG. Nótese que la labor del comité revisor estará presente única y exclusivamente en los casos en que el agente fiscalizador identifique supuestos que supongan elusión fiscal⁸⁵. Su intervención no supone un análisis respecto de los demás reparos u observaciones que se determinen como consecuencia de dicha fiscalización.

2.2.3 Acto administrativo con declaraciones de juicio

Como lo hemos desarrollado en el apartado anterior, acogiéndonos a un concepto amplio de acto administrativo, concluimos que éste admite tanto declaraciones de voluntad como declaraciones de juicio, conocimiento y deseo.

Será una declaración de juicio, por ejemplo, un dictamen o informe consultivo como el del comité revisor. Asimismo, tendremos una declaración de deseo cuando estemos frente a una propuesta de resolución. Finalmente, será una declaración de conocimiento, una certificación o acta de fiscalización.

La actividad consultiva de la Administración Pública está destinada a ilustrar con sus pareceres, opiniones e interpretaciones a los órganos activos o resolutores sobre los actos que dictan en el ejercicio de su función. Estas opiniones suelen materializarse en informes, a los que en el presente apartado llamaremos dictámenes.

Un dictamen puede definirse como una opinión fundada en ciencia o arte emitida por un especialista. Puede ser definido también como un consejo que se da sobre un asunto o cuestión específica⁸⁶. Dentro del procedimiento administrativo, el dictamen consultivo es un acto preparatorio, en la medida que es un acto necesario para la elaboración de actos decisorios, motivo por el cual no son objeto de impugnación directa, sino a través de la resolución final que conforman⁸⁷.

En palabras de BARRA, el dictamen consultivo es una opinión científica, profesional, técnica, artística que debe respetar sus propias reglas de producción, entre ellas la de la neutralidad cognoscitiva del emisor y las específicas de la rama del saber o del obrar a la que el dictamen se refiera⁸⁸.

⁸⁵ Artículo 6° del Decreto Supremo N° 145-2019-EF.

⁸⁶ Cfr. LUQUI, Juan Carlos., “El Dictamen Jurídico. Algunas Consideraciones Sobre su Forma, Contenido y Función”, *Revista Jurisprudencia Argentina*, 1954-IV, Argentina, pp. 44 y ss.

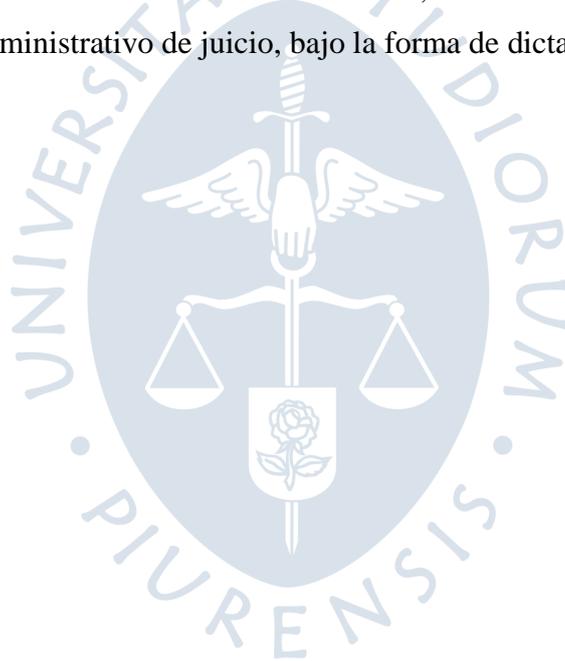
⁸⁷ Cfr. CASSAGNE, Ezequiel., “El dictamen de los servicios jurídicos de la Administración”. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*. N° 23. Montevideo, 2013, p. 21.

⁸⁸ Cfr. BARRA, Rodolfo., *Administración y Actividad Consultiva*. En <http://www.rodolfobarra.com.ar/wp-content/uploads/2011/11/Administracion-y-actividad-consultiva.pdf>, Visitado el 08 de setiembre de 2020.

Mediante este tipo de actos, el órgano consultivo ilustra de manera anticipada al dictado de un acto administrativo definitivo, cuyo resultado consiste en un juicio fundado sobre una materia determinada. En el dictamen se lleva a cabo un análisis pormenorizado del asunto que será insumo esencial para que el órgano activo emita una resolución final ajustada a derecho.

Decía COVIELLO que el dictamen debe necesariamente exponer los hechos relevantes y no ser dogmático, por lo que el asesor debe usar el potencial, sino decir lo que a su juicio corresponde hacer, y mediante una propuesta que sea clara, breve y concisa⁸⁹.

En ese sentido, la opinión emitida por el comité revisor debe suponer un análisis específico y exhaustivo de la situación concreta que le ha sido remitida por el agente fiscalizador, siempre efectuada a la luz de las normas y principios generales vigentes a efectos de determinar la aplicación o no de la CAG. Por lo tanto, la naturaleza de los actos del comité revisor es ser un acto administrativo de juicio, bajo la forma de dictamen.



⁸⁹ COVIELLO, Pedro., en el prólogo a la obra de GOROSTEGUI, Beltrán. *El Dictamen Jurídico Administrativo*, Editorial El Derecho, Colección Académica, Buenos Aires, 2010, pp. 15 – 21.

Capítulo 3

La opinión del comité revisor dentro del procedimiento de fiscalización

3.1. El procedimiento de fiscalización tributaria

3.1.1 Como facultad y procedimiento

Luego de haber analizado los aspectos característicos del comité revisor como un órgano administrativo que emite actos administrativos, corresponde continuar situando su actuación dentro del procedimiento en el que desarrollará su labor, esto es, dentro del procedimiento de fiscalización tributaria.

Dentro de lo regulado en nuestro ordenamiento jurídico, es posible conceptualizar a la fiscalización tributaria de diversas formas. El Código Tributario recoge en el artículo 62⁹⁰ a la fiscalización como una “facultad” y, asimismo, el artículo 75° del mismo cuerpo normativo⁹¹, así como la doctrina y la jurisprudencia, la definen como un “procedimiento administrativo”.

En cuanto a la fiscalización tributaria como una facultad, ésta puede ser entendida como aquella atribución o competencia que la Ley le ha otorgado a un órgano administrativo a efectos de que pueda realizar conductas concretas y específicas previamente regladas.

Para CHAU QUISPE, la fiscalización como facultad no es otra cosa que la potestad que tiene la administración para poder determinar si un contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias, la que desde luego le es conferida por la Ley⁹².

Esta facultad, según prescribe el artículo 62° del Código Tributario, se ejerce en forma discrecional, sin embargo, este ejercicio debe ir de acuerdo a lo establecido en el último

⁹⁰ “Artículo 62°.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gozan de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales: (...)”

⁹¹ “Artículo 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN. 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.

No obstante, 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.

(106) En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto 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”.

⁹² CHAU QUISPE, Lourdes y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker., “El procedimiento de fiscalización de la Sunat”. *Foro Jurídico*, (07), p. 239. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478> Visitado el 24 de noviembre de 2020.

párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. Dicha norma establece que “en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

Evidentemente actuar con discrecionalidad no supone de ningún modo actuar arbitrariamente. Si bien lo que pretende la Administración Tributaria es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, esta facultad se debe dar dentro de ciertos límites de justicia, razón y ley, adoptando la decisión más conveniente al interés general y más adecuado a derecho.

Por el contrario, extralimitarse de esta facultad discrecional puede generar vulneraciones al principio de legalidad y al principio de igualdad que podrían terminar afectando la esfera patrimonial de los contribuyentes.

Adicionalmente, el mencionado artículo 62° del Código Tributario incluye dentro de la facultad fiscalización, tres sub categorías: i) la de inspección, entendida esta como aquella facultad de examinar y reconocer; ii) la de investigación, que supone llevar a cabo diligencias para descubrir o aclarar determinadas conductas de los contribuyentes, y; iii) la de control, que supone llevar a cabo actividades de comprobación e intervención⁹³.

Por otro lado, tal como lo señalamos anteriormente, nuestro Código Tributario concibe a la fiscalización tributaria como un procedimiento administrativo. El mismo se puede definir como un conjunto de actos conducentes precisamente a verificar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones tributarias establecidas por la Ley⁹⁴.

Desde el punto de vista administrativo, OKAMURA GARABITO concluye que la fiscalización es una potestad administrativa que produce actos administrativos y que, en el inicio, es una actividad administrativa, pero que puede formar un procedimiento administrativo⁹⁵.

El artículo 29° de la LPAG entiende al procedimiento administrativo como el conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto

⁹³ ZEGARRA VÍLCHEZ, Juan., “Ponencia Individual. Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributario en el Perú”. *VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano*. En <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>. Visitado el 23 de noviembre de 2020.

⁹⁴ Cfr. CHAU QUISPE, Lourdes y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker., “El procedimiento de fiscalización de la Sunat”, ...*op cit.*, p. 239.

⁹⁵ OKAMURA GARABITO, Noriko., *Apuntes sobre la naturaleza y régimen jurídico general de la fiscalización en el ordenamiento jurídico peruano (Tesis para optar el título de Abogado)*, Universidad de Piura, Facultad de Derecho, Programa Académico de Derecho, 2019, Piura, p. IX.

administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.

El Tribunal Fiscal también ha señalado que en la fiscalización tributaria “la función de la Administración está destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones de los deudores tributarios e incluye la inspección e investigación exigiendo a los deudores tributarios y a los terceros, la exhibición de sus libros, registros contables, documentación sustentatoria, informes, archivos informáticos (...) y solicitando informaciones técnicas o peritajes”. Asimismo, agrega que “(...) la fiscalización no consiste en un solo acto sino en un conjunto de actos (...). De lo expuesto, **se tiene que la fiscalización es un procedimiento**, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria”⁹⁶.

En conclusión, la fiscalización tributaria es el procedimiento administrativo a través del cual, la Autoridad Tributaria lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria e incluso la obligación aduanera, así como a las obligaciones formales relacionadas a estas.

Para efectos de la presente investigación, en los siguientes apartados analizaremos la intervención del comité revisor en el *iter* procedimental de la fiscalización tributaria, emitiendo una opinión vinculante dentro del mismo, cuya decisión deberá ser tomada en cuenta por el agente fiscalizador.

3.1.2 Intervención del comité revisor

En el artículo 112° del Código Tributario se enumera dentro de los procedimientos tributarios al de fiscalización, sin embargo, su desarrollo está regulado en el artículo 62° previamente citado además de lo dispuesto en el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT⁹⁷

La fiscalización tributaria puede ser total o parcial. Será parcial cuando sea destinada a la revisión de uno o algunos aspectos de las obligaciones tributarias del contribuyente. El plazo es de seis (6) meses con excepción de las prórrogas reguladas en el numeral 2 del artículo 62-A° del Código Tributario.

⁹⁶ Ver RTF N° 05288-2-2002. “En el caso de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria la fiscalización normalmente se inicia con una carta y un requerimiento exigiendo la documentación contable necesaria para realizarla, a través de una inspección o inspecciones sobre todo aquel documento que evidencie los hechos gravados. Se recoge esta información, se analiza en papeles de trabajo que se agregarán al expediente y se da a conocer los resultados de la fiscalización en una actuación en la que participa el mismo sujeto fiscalizado. Además, en el curso de ella pueden existir también actos del mismo deudor tributario, tales como la presentación de informes o de declaraciones rectificatorias o la verificación de pericias, inspecciones en otros lugares, tomas de inventario, etc. Cabe señalar que el artículo 75 del Código Tributario, establece que, 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”.

⁹⁷ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

El comité revisor únicamente intervendrá en la fiscalización total o definitiva, por lo que en caso exista una fiscalización parcial en la que el agente fiscalizador pretenda aplicar la CAG, deberá previamente haber solicitado la ampliación correspondiente⁹⁸.

En ese sentido, describiremos el *iter* procedimental del procedimiento de fiscalización definitiva, toda vez que la aplicación de la CAG se enmarca solamente dentro de este procedimiento:

3.1.2.1. Carta de presentación y primer requerimiento. A través de la “carta de presentación” se le comunica al contribuyente que será objeto de una fiscalización y contiene la identificación del agente fiscalizador, los períodos y tributos a fiscalizar.

Adicionalmente, se notifica el primer requerimiento de información, normalmente en la misma fecha de la carta de presentación. Formalmente el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surta efectos la notificación de estos documentos, y si en caso sean notificados en fechas distintas, se considerará iniciado en la que fecha en que surta efectos la notificación del último documento.

La fiscalización tributaria se caracteriza por ser un procedimiento muy formal. La Administración Tributaria puede notificar cartas, actas y requerimientos, siendo estos últimos, a través de los cuales se requiere al contribuyente que cumplan con presentar y/o exhibir determinada información y/o documentación relacionada al tributo y período que es materia de fiscalización⁹⁹, otorgando para tales efectos un plazo determinado.

3.1.2.2. Resultado de requerimiento. Mediante estos documentos se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. Usualmente contienen el resultado del análisis efectuado a los descargos que se hubieran presentado sobre las observaciones en el curso de la fiscalización¹⁰⁰.

Todos los requerimientos darán lugar a escritos de descargos por parte de los contribuyentes y consecuentemente a los resultados de requerimientos mencionados.

⁹⁸ **Artículo 9.- Procedimiento de fiscalización en el que se aplica la norma anti-elusiva general**

9.1 La aplicación de la norma anti-elusiva general se enmarca dentro del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT regulado por el Reglamento, en lo relativo al procedimiento de fiscalización de carácter definitiva.

9.2 Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial distinto de aquel regulado en el Capítulo II del Reglamento la ampliación a un procedimiento de fiscalización de carácter definitiva debe efectuarse antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses del procedimiento de fiscalización parcial, salvo en el caso de aquel que se hubiera iniciado para examinar la aplicación de normas de precios de transferencia en tanto a este se le aplica la excepción del numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario.

9.3 Para la aplicación de la norma anti-elusiva general, el área de fiscalización o auditoría de la SUNAT que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva debe contar previamente con la opinión del Comité Revisor sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar la norma anti-elusiva general siguiendo lo señalado en el artículo 10.

⁹⁹ Artículo 62° del Código Tributario.

¹⁰⁰ Artículo 6° del Reglamento de Fiscalización Tributaria, aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF y sus normas modificatorias.

3.1.2.3. Requerimiento del artículo 75° del Código Tributario. Previo a la conclusión del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria podrá emitir un último requerimiento comunicando las conclusiones, observaciones formuladas y, de corresponder, las infracciones imputadas¹⁰¹.

Al respecto, parte de la doctrina con la que coincidimos, considera que si bien la actual regulación del artículo 75° le da una facultad potestativa a la Administración Tributaria para disponer o no la emisión del último requerimiento, esta facultad debe ser interpretada según el principio de “*ratio legis*”, en virtud del cual la Administración Tributaria está obligada a comunicar sus conclusiones de manera previa al término de la fiscalización, más aún cuando la complejidad del caso lo amerite, (como en los casos en los que se aplique la norma antielusiva) en aras de garantizar el cumplimiento y el resguardo del derecho de defensa de los contribuyentes¹⁰².

3.1.2.4. Emisión del informe dispuesto por el artículo 62-C del Código Tributario. Una vez vencido el plazo otorgado al sujeto fiscalizado para la presentación de los descargos del requerimiento del artículo 75° antes mencionado, en función de lo dispuesto en el artículo 10° del Decreto Supremo 145-2019-EF, el agente fiscalizador elabora el informe a que se refiere el artículo 62-C° en el que identifique y sustente la existencia de alguna de las situaciones descritas en el artículo 6° del mismo Decreto Supremo.

Asimismo, es obligación del agente fiscalizador, sustentar la posibilidad de evaluar la existencia de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la Norma XVI. Cabe señalar que, una vez elaborado el referido informe, éste debe ser revisado por el jefe del área de fiscalizaciones.

3.1.2.5. Notificación del informe al contribuyente y remisión del mismo al comité revisor. Una vez que el informe elaborado por el agente fiscalizador ha pasado la revisión del jefe del área de fiscalizaciones, la norma dispone que el mismo sea notificado al sujeto fiscalizado, quien dentro de los 10 días hábiles siguientes desde que surta efectos la notificación, debe declarar los datos de todos los involucrados en el diseño, aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas que motivan el referido informe.

¹⁰¹ Artículo 4° del Reglamento de Fiscalización Tributaria, aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF y sus normas modificatorias.

¹⁰² CHUMACERO QUISPE, Renzo., “Ponencia Individual. El contribuyente y sus derechos: Breves reflexiones respecto al requerimiento de conclusiones del Artículo 75 del Código Tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 70, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2021, p. 385.

La omisión de la mencionada declaración genera la infracción tributaria contenida en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario¹⁰³.

Adicionalmente, dentro de los 15 días hábiles contados desde el día en que surta efecto la notificación del citado informe al sujeto fiscalizado, éste debe ser remitido al comité revisor junto al expediente de fiscalización. Cabe señalar que a petición del comité revisor se puede solicitar que el informe sea complementado o aclarado por parte del agente fiscalizador, el cual deberá cumplir con ello dentro de los 10 días hábiles desde la solicitud del comité revisor.

3.1.2.6. Citación al sujeto fiscalizado. Antes de emitir opinión, el comité revisor debe citar al sujeto fiscalizado para que pueda exponer, junto con sus asesores, sus razones respecto de las observaciones contenidas en el informe elaborado por el fiscalizador.

La referida citación debe ser notificada, según lo dispuesto en el artículo 104° del Código Tributario, dentro de los 90 días hábiles contados a partir de la fecha en la que el comité revisor recibe el informe y el expediente de fiscalización por parte del agente fiscalizador.

En la referida citación, el comité revisor deberá otorgar, como mínimo, el plazo de 10 días hábiles contados desde que surta efecto la notificación para que se lleve a cabo la audiencia. Este plazo es prorrogable por única vez, siempre que el sujeto fiscalizado presente una solicitud debidamente sustentada como máximo hasta el tercer día hábil anterior a la fecha fijada.

Ante tal solicitud, el comité revisor podrá prorrogar por 10 días hábiles más y deberá notificar su decisión hasta el día anterior a la fecha fijada. De no haber respuesta notificada por parte del comité revisor, la prórroga se entiende concedida.

La audiencia tendrá carácter reservado y únicamente formarán parte de ella los asesores que han sido previamente acreditados por el sujeto fiscalizado, además de los tres miembros activos del comité revisor, salvo que uno de ellos justifique válidamente su ausencia, se llevará a cabo únicamente con dos de ellos.

¹⁰³ Artículo 177°.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA
Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma:
5) No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.
(Numeral 5 del artículo 177° modificado por el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1422, publicado el 13.9.2018 y vigente desde el 14.9.2018).

Esta parte del procedimiento cobra vital importancia, dado que permite al sujeto fiscalizado ejercer su derecho de defensa que debe primar en este tipo de procedimientos administrativos. Cualquier vulneración del procedimiento generará la nulidad del mismo y podrá ser alegada por el sujeto fiscalizado en el procedimiento contencioso tributario tal como lo veremos en posteriores apartados.

3.1.2.7. Resultado del requerimiento del artículo 75° del Código Tributario. Luego de haberse llevado a cabo la audiencia, el comité revisor deberá emitir su opinión debidamente sustentada, bajo responsabilidad, dentro de los 30 días hábiles siguientes y en caso el sujeto fiscalizado no se hubiera presentado, se tomará como punto de inicio, la fecha fijada para la mencionada audiencia.

Una vez emitida la opinión del comité revisor, adoptada por mayoría, ésta se notifica al sujeto fiscalizado según lo dispuesto en el artículo 104° del Código Tributario, documento que junto con la constancia de notificación formarán parte del expediente de fiscalización.

Finalmente, es mediante el resultado del requerimiento del artículo 75° del Código Tributario que el agente fiscalizador consigna si corresponde la aplicación de la CAG de acuerdo con la opinión emitida por el comité revisor, la cual resulta ser vinculante para aquel.

3.1.2.8. Notificación de la resolución de determinación y multa. Concluido el procedimiento de fiscalización, habiendo previamente notificado al sujeto fiscalizado de la opinión del comité revisor, el agente fiscalizador emite y notifica las Resoluciones de Determinación y Multa que según el caso correspondiesen.

Entendemos que, dentro del sustento o motivación de dichos valores, se incluirán las directrices y fundamentos desarrollados por el comité revisor en caso se determine que existe una operación elusoria en la que resulte aplicable la CAG y a su vez la correcta determinación del impuesto a pagar.

3.1.3 ¿Análisis fáctico o jurídico?

Tal como lo hemos desarrollado en el punto anterior, el procedimiento de fiscalización resulta ser un procedimiento especial desarrollado por la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

GAMBA considera al procedimiento como el conjunto de actos encaminados a verificar la veracidad de los hechos declarados por el obligado tributario, así como investigar aquellos que no fueron declarados¹⁰⁴.

¹⁰⁴ GAMBA VALEGA, Cesar., “Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de fiscalización o verificación”, *Actualidad Jurídica*. 141, Lima, 2005, p. 206.

Es evidente que, para llevar a cabo este procedimiento, la Administración Tributaria requiere recabar toda la información necesaria para ello. Así el artículo 87° del Código Tributario establece como obligación del contribuyente el permitir el control por parte de la Autoridad Tributaria presentando las declaraciones juradas, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos.

La actividad probatoria en el procedimiento de fiscalización es determinante, puesto que se trata de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, situación que evidentemente supondrá la revisión de diverso, y muchas veces, abundante material probatorio.

Al respecto, nuestra legislación regula el Principio de impulso de oficio y el de verdad material, en el numeral 1.3 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, respectivamente. En virtud del primero, la Administración Tributaria debe dirigir e impulsar de oficio el procedimiento e incluso ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones controvertidas.

Por su parte, el segundo supone que la Administración Tributaria debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, adoptando todas las medidas probatorias contenidas en la Ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Teniendo en cuenta ello, podemos deducir que el procedimiento de fiscalización es eminentemente probatorio, tanto de parte del contribuyente que busca sustentar ante la Administración Tributaria que la información contenida en su declaración jurada es conforme a la realidad de los hechos, esto es, que tanto los ingresos y deducciones son consecuencia de las operaciones efectivamente realizadas; como de parte de la Administración Tributaria que tendrá que probar los observaciones o acotaciones que alegue en relación con la determinación efectuada por el contribuyente cuando éstos constituyan mayores ingresos, valiéndose de la información que le ha sido proporcionada, así como de la diversa información que requiera a terceros vinculados las operaciones fiscalizadas¹⁰⁵.

En ese sentido, es claro que durante la fiscalización tributaria las partes buscan argumentar la razonabilidad de sus operaciones, así como sustentarlas o acreditar

¹⁰⁵ ARANA YANCES, Daniel., "Ponencia Individual. ¿Quién tiene la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización y cuál es su vinculación con el principio de impulso de oficio?", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, ...op. cit. p. 236-237.

fehacientemente, a través de la presentación de diversos medios probatorios, la veracidad de las mismas¹⁰⁶.

Sin embargo, es la Administración Tributaria quien tiene la obligación final de probar que dichas operaciones son elusivas, en la medida que se presume la actuación legítima de los contribuyentes basado en los principios constitucionales de libertad de contratación, por lo que cualquier contravención debe ser debidamente probada¹⁰⁷.

Durante el procedimiento de fiscalización se va formando un expediente contenido de diversos medios probatorios, mayormente documentales. Éstos buscan acreditar los actos o hechos alegados por los sujetos fiscalizados, los cuales deben ser valorados en su conjunto por la Administración Tributaria a efectos de poder llegar a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ese expediente es el que, luego de haber emitido el requerimiento señalado en el artículo 75° del Código Tributario, es remitido al comité revisor. Aquí se deberá analizar el informe del agente fiscalizador además de todos y cada uno de los medios probatorios que forman parte del expediente para llegar a dilucidar la existencia o no de una operación elusoria.

Recordemos que según lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto Supremo 145-2019-EF, el comité revisor analizará el informe del agente fiscalizador cuando éste último identifique las siguientes situaciones:

- a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
- b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.
- c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.
- d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.

¹⁰⁶ El artículo 125° del Código Tributario, refiriéndose al procedimiento contencioso tributario establece que “los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria”.

¹⁰⁷ Cfr. CAMARENA GUTIERREZ, Jesus., “Ponencia Individual. Algunas Cuestiones relacionadas, ...*op. cit.*, p. 172.

- e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.
- f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.
- g) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas”.

Nótese que la labor es primordialmente fáctica, pues supone la revisión minuciosa de hechos, operaciones, contratos, documentos, correspondencia, etc. Más aún cuando en el artículo 7° del mencionado Decreto Supremo se establece que en el análisis se debe tener en cuenta, entre otras, la manera en la que los actos fueron celebrados y ejecutados, la forma y la substancia de los actos, situaciones o relaciones económicas, el tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y el resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis.

Este último punto referido al análisis de los resultados obtenidos bajo las normas o figuras tributarias en revisión, nos lleva a suponer que el análisis también es jurídico. Ello, toda vez que supone el estudio de las normas jurídicas aplicadas por el sujeto fiscalizado, esto es, de las diferentes figuras jurídicas utilizadas por este último a efectos de determinar si cumplen con las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la Norma XVI¹⁰⁸.

Tal es el caso, por ejemplo, en el que, a través de una reorganización societaria, figura jurídica que goza de neutralidad tributaria, se busca transferir el único inmueble de una sociedad, evitando así el pago de impuestos derivados de una compra venta de inmuebles.

En este caso, además de analizar las figuras jurídicas utilizadas por el sujeto fiscalizado, se deberá analizar cada uno de los hechos, actos jurídicos y la contabilidad derivada de la operación realizada a efectos de determinar la existencia o no de un acto elusorio.

¹⁰⁸ a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

Por tanto, la labor del comité revisor resulta ser tanto fáctica como jurídica, pues deberá analizar todo el expediente tributario cargado de diversa documentación que sustenta los hechos, actos y operaciones del sujeto fiscalizado, con la finalidad de determinar si las figuras jurídicas y las normas aplicadas han sido apropiadas para el fin buscado.

3.2. Carácter inimpugnable de la opinión

El último párrafo del artículo 62-C del Código Tributario establece que “el documento que contiene la opinión del comité revisor sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar no constituye un acto susceptible de ser impugnado, y forma parte del expediente”.

En el mismo sentido el inciso 8 del artículo 12° del Decreto Supremo 145-2019-EF señala que “el documento que contiene la opinión del comité revisor no constituye un acto susceptible de ser impugnado”.

Tal como lo desarrollamos anteriormente, consideramos que la opinión del comité revisor tiene naturaleza de un acto de trámite que tiene efectos indirectos en el sujeto fiscalizado, ya que esta opinión formará parte de un acto administrativo final que es la Resolución de Determinación, la cual si tendrá efectos directos en él.

Es evidente que lo que se ha pretendido es que la opinión vinculante del comité revisor se pueda cuestionar únicamente dentro del procedimiento contencioso tributario, mediante el recurso de reclamación planteado contra la Resolución de Determinación que la contiene, cuyo órgano resolutor será el área de reclamaciones de la misma SUNAT.

Este punto es criticable puesto que se supone que la aplicación de la CAG, por su alto grado de complejidad, estaría en manos de un órgano colegiado debidamente especializado y conducido a través de un procedimiento interno excepcional. Sin embargo, el encargado de revisar los cuestionamientos que se hagan respecto de su pronunciamiento (que evidentemente será complejo) lo hará el área de reclamaciones que, sin desmerecer su labor, no necesariamente cuentan con conocimientos tan especializados sobre la aplicación de la CAG.

En ese sentido, parece ser que no se ha previsto continuar con el nivel de especialidad de los órganos que tengan la labor de pronunciarse sobre la aplicación de la CAG alejándose en cierto modo del procedimiento garantista que se buscaba en salvaguarda de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Como lo dijimos anteriormente, en el caso chileno, el Código Tributario ha previsto que quien tenga la facultad de resolver la existencia de casos de elusión tributaria sea un juez tributario y aduanero mediante un proceso especial para la declaración judicial de la

existencia de abuso. Contra dicha resolución procede recurso de apelación que será resuelto por la corte de apelaciones y en contra de ésta, procede el recurso de casación en el fondo o en la forma ante la Excelentísima Corte Suprema.

Consideramos que en el mejor de los casos hubiera sido el Tribunal Fiscal quien tenga las facultades de pronunciarse directamente sobre los cuestionamientos planteados a la opinión del comité revisor, como un órgano dirimente sin tener que esperar la interposición de un recurso de apelación contra lo resuelto por el área de reclamaciones materializado en una Resolución de Intendencia.

Sin perjuicio de ello, esperamos que, en la práctica, la aplicación de la CAG se lleve a cabo dentro de un real procedimiento garantista que minimice los riesgos de exceso de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria en la implementación de esta cláusula en detrimento de los derechos de los contribuyentes.



Conclusiones

Primera. La elusión tributaria es una conducta que se realiza con la finalidad de obtener una ventaja fiscal. Esta busca evitar, reducir o postergar la carga tributaria mediante la utilización de formas jurídicas permitidas, pero generando consecuencias no deseadas por la norma tributaria.

Segunda. Cuando los contribuyentes eluden normas tributarias vulneran los principios constitucionales de capacidad contributiva y solidaridad, lo que ocasionará que se afecte la recaudación fiscal y el derecho a la igualdad de los ciudadanos.

Tercera. Las cláusulas antielusivas generales son herramientas utilizadas por los Estados para reducir los problemas de la recaudación fiscal.

En el Perú, mediante el Decreto Legislativo N° 1121, se promulgó la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la cual, en su segundo y quinto párrafo, busca combatir las conductas elusivas. Sin embargo, la facultad contenida en dichos párrafos fue suspendida, toda vez que el ejecutivo consideraba que era necesario una preparación previa de los funcionarios de SUNAT a efectos de que se dé una adecuada implementación y se establezcan los parámetros de forma y fondo para su debida aplicación.

Cuarta. Mediante la entrada en vigencia del artículo 62-C° del Código Tributario y de los parámetros de forma y fondo, el ejecutivo busca brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la CAG. Asimismo, busca dotar a la Administración Tributaria de herramientas para su efectiva implementación, incluyendo al comité revisor como el órgano encargado de emitir opinión respecto de la aplicación de la mencionada cláusula.

Quinta. El comité revisor es un órgano colegiado de la SUNAT, cuyo elemento característico es la plurisubjetividad, ya que está conformado por tres (3) trabajadores de la SUNAT designados como miembros titulares y tres (3) trabajadores designados como suplentes, que mediante sus voluntades subjetivas y siguiendo las reglas establecidas por la norma formarán la voluntad colegiada.

Sexta. En razón de la materia o la naturaleza de su actividad, el comité revisor es un órgano administrativo consultivo, pues tiene como función principal emitir una opinión técnica vinculante respecto de la existencia o no de elementos objetivos suficientes para la aplicación de la CAG. Se trata de una labor de asesoría especializada que contiene elementos de juicio para la preparación y formación de la voluntad administrativa.

Sétima. La opinión emitida por el comité revisor es un acto administrativo de trámite interno, toda vez que forma parte del procedimiento de fiscalización tributaria y sirve como instrumento o insumo para el acto administrativo definitivo. En ese sentido, asumiendo la posición de ABRUÑA PUYOL y BACA ONETO, en tanto la opinión del comité revisor produzca efectos jurídicos en los administrados, estamos ante un acto administrativo de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 1° de la LPAG.

Octava. La opinión emitida por el comité revisor es un acto administrativo con manifestaciones de juicio, bajo la concepción amplia de acto administrativo, pues este órgano consultivo emitirá un juicio o parecer objetivamente fundamentado respecto de la aplicación de la CAG para el caso específico que se le ha sometido a análisis.

Novena. La actuación del comité revisor se dará siempre dentro de un procedimiento administrativo de fiscalización definitiva e iniciará con la remisión del informe elaborado por el agente fiscalizador que contenga las razones objetivas por las que considere que existe una operación elusiva, juntamente con el expediente de fiscalización.

Décima. El comité revisor, en aras de garantizar el derecho de defensa de los sujetos fiscalizados, tiene la obligación de citarlos a efectos de éstos expongan sus argumentos respecto de las observaciones contenidas en el informe. Luego de dicha presentación, el comité revisor, bajo responsabilidad, queda obligado a emitir la opinión respectiva debiendo hacer un análisis tanto fáctico como jurídico de los actos u operaciones cuyo análisis le ha sido encargado.

Décimo primera. La opinión del comité revisor tiene carácter inimpugnable, debiendo presumir que lo que se busca es que ésta sea cuestionada mediante el recurso de reclamación interpuesto contra la resolución de determinación que la contiene.

Lista de referencias

- ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., Lección 10, El Elemento Subjetivo. Notas al curso de derecho administrativo (pro manuscrito), Universidad de Piura, Piura, 2017.
- ABRUÑA PUYOL, Antonio y BACA ONETO, Víctor., Lección 9, El Acto Administrativo. Notas al curso de derecho administrativo (pro manuscrito), Universidad de Piura, Piura, 2017.
- ABRUÑA PUYOL, Antonio., “Sobre el así denominado concepto estricto de acto administrativo”, Revista Foro Jurídico. N° 15, Lima, 2016.
- ARANA YANCES, Daniel. “Ponencia Individual. ¿Quién tiene la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización y cuál es su vinculación con el principio de impulso de oficio?”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, núm. 70, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2021.
- BARRA, Rodolfo., Administración y Actividad Consultiva, En <http://www.rodolfobarra.com.ar/wp-content/uploads/2011/11/Administracion-y-actividad-consultiva.pdf>. Visitado el 08 de setiembre de 2020.
- BOCANEGRA SIERRA, Raúl., Lecciones sobre el acto administrativo, 3ª ed. Editorial Civitas, Madrid, 2006.
- CAMARENA GUTIERREZ, Jesús., Ponencia Individual. Algunas Cuestiones relacionadas con las garantías procedimentales en la aplicación de una cláusula antielusiva general en el Ordenamiento Peruano. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. núm. 65, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2018.
- CASSAGNE, Ezequiel., “El dictamen de los servicios jurídicos de la Administración”. Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo. N° 23, Montevideo, 2013.
- COVIELLO, Pedro., en el prólogo a la obra de GOROSTEGUI, Beltrán., El Dictamen Jurídico Administrativo, Editorial El Derecho, Colección Académica, Buenos Aires, 2010.
- CHANG CHUYES, Guillermo., “La conversión del procedimiento administrativo en proceso administrativo: el agjionamento de una antigua propuesta y su aplicación en la actualidad”, Los procesos en el sistema jurídico peruano. Castillo Córdova, L. (Coord.), Colección jurídica UDEP, Lima, 2020.
- CHAU QUISPE, Lourdes y VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker., “El procedimiento de fiscalización de la Sunat”. Foro Jurídico, (07), p. 239. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>

- CHUMACERO QUISPE, Renzo., “Ponencia Individual. El contribuyente y sus derechos: Breves reflexiones respecto al requerimiento de conclusiones del Artículo 75 del Código Tributario”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, núm. 70, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2021.
- DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge., “La impugnación de los actos de trámite en el Procedimiento Administrativo y la Queja”. Revista Derecho & Sociedad. núm. 28, Lima, 2007.
- DEL POZO BORDA, José. “Ponencia Individual. ¿Es necesario delimitar el alcance de las CAG? Conclusiones a partir de la RTF No. 10923-8-2011”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, núm. 65, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2018.
- ENTRENA CUESTA, Rafael., Curso de Derecho Administrativo. Tomo I, 11ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid-España, 1996.
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1422.
- FONT I LLOVET, Tomas., “Órganos Consultivos”, Revista de Administración Pública. núm. 108, España, 1985.
- GAMBA VALEGA, Cesar., “Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de fiscalización o verificación”. Actualidad Jurídica 141. Lima. 2005.
- GARCÍA NOVOA, Cesar., “Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. núm. 40, Lima, 2006.
- GARCÍA NOVOA, Cesar., El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid, 2000.
- GARCÍA NOVOA, César., “Relatoría General. Tema 1: La Elusión Fiscal y los medios para evitarla”, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano Derecho Tributario, Isla Margarita – Venezuela, 2008.
- GARRIDO FALLA, Fernando., Tratado de Derecho Administrativo. Vol. 1, 4ta Edición, Madrid.
- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto., “La Función Consultiva de las Administraciones Públicas, con especial referencia al Consejo de Estado y las Comunidades Autónomas”, Revista de Administración Pública, Núm. 133, España, 1994.
- HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis., “Ponencia Individual. Algunos comentarios sobre la aplicación de la Norma XVI”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, núm. 65, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2018.

- HUAPAYA TAPIA, Ramón., “Propuesta de una nueva interpretación del concepto de Acto Administrativo contenido en la Ley de Procedimiento Administrativo General”, *Revista de Derecho Administrativo*, N° 09, Lima, 2010.
Jurisprudencia Tributaria, 252.
- LUQUI, JUAN CARLOS., “El Dictamen Jurídico. Algunas Consideraciones Sobre su Forma, Contenido y Función”, *Revista Jurisprudencia Argentina*, 1954-IV, Argentina.
- MONTOYA RODRÍGUEZ, Rogelio A., *El Acto Administrativo desde La Perspectiva Del Derecho Español*, <https://www.supremacorte.gob.mx/sites/default/files/transparencia/documentos/becarios/187rogelio-montoya-rodriguez.pdf>. Visitado el 08 de setiembre de 2020.
- MORON URBINA, Juan., *Comentarios a la Nueva Ley de Procedimiento Administrativo General*, *Gaceta Jurídica*, Lima, 2017.
- MUR VALDIVIA, Miguel., “Ponencia Individual. Cláusula General Antielusiva Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 65, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2018.
- OKAMURA GARABITO, Noriko. *Apuntes sobre la naturaleza y régimen jurídico general de la fiscalización en el ordenamiento jurídico peruano (Tesis para optar el título de Abogado)*, Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho, Piura – Perú, 2019.
- SANTAMARIA PASTOR, Juan., “La teoría del órgano en el derecho administrativo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, España, 1984.
- VILLAR EXCURRA, José., “Los actos administrativos de trámite: el acto reiterativo y la indefensión del particular”, *Revista de Administración Pública* N° 86, 1978.
- ZEGARRA VÍLCHEZ, Juan., “Ponencia Individual. Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributario en el Perú”, VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, En <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>
<http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx> Visitada el 23 de abril de 2020